

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza účetní závěrky a procesu jejího auditu ve vybrané obchodní společnosti
Analysis of the Financial Statements and its Audit Process in the Selected Business
Company

Student: Bc. Kateřina Sedláčková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michal Krajňák, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Sedláčková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza účetní závěrky a procesu jejího auditu ve vybrané obchodní společnosti**
Analysis of the Financial Statements and its Audit Process in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Legislativní úprava účetní závěrky
 3. Auditing a výroční zpráva
 4. Účetní závěrka a její audit ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Analýza účetní závěrky a procesu jejího auditu ve vybrané obchodní společnosti vypracovala samostatně a uvedla v seznamu literatury veškeré použité literární a odborné zdroje. Přílohy č. 1, 2, 3, 4 a 5, dané mi k dispozici, jsem samostatně vložila. Přílohu č. 6 jsem samostatně upravila a vložila.“

V Ostravě dne 18. dubna 2017

Sedláčková

.....
Bc. Kateřina Sedláčková

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Legislativní úprava účetní závěrky.....	7
2.1	Charakteristika účetní závěrky.....	7
2.1.1	Druhy účetní závěrky	7
2.1.2	Typy účetní závěrky	8
2.2	Pravidla pro sestavování účetní závěrky.....	8
2.3	Přípravné práce pro účetní závěrku.....	9
2.3.1	Inventarizace majetku a závazků	9
2.3.2	Závěrečné operace u zásob	12
2.3.3	Odpis pohledávek.....	14
2.3.4	Tvorba a zúčtování opravných položek	15
2.3.5	Časové rozlišení nákladů a výnosů	15
2.3.6	Kurzové rozdíly.....	16
2.3.7	Tvorba a zúčtování rezerv	17
2.3.8	Dohadné položky	18
2.3.9	Odložená daň ze zisku.....	19
2.3.10	Splatná daň ze zisku.....	19
2.4	Uzavření účetních knih	19
2.5	Obsah účetní závěrky	20
2.5.1	Rozvaha.....	22
2.5.2	Výkaz zisku a ztráty	23
2.5.3	Příloha k účetním výkazům.....	24
2.5.4	Přehled o peněžních tocích	24
3	Auditing a výroční zpráva	27
3.1	Základní informace o auditingu	27
3.1.1	Auditor	27

3.1.2	Práva a povinnosti auditora	27
3.1.3	Druhy auditu	28
3.2	Podstata a význam auditu účetní závěrky	30
3.3	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem v ČR.....	32
3.4	Právní úprava auditingu	32
3.4.1	Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech	33
3.4.2	Mezinárodní auditorské standardy	33
3.4.3	Etický kodex Komory auditorů ČR	33
3.5	Komora auditorů České republiky	34
3.5.1	Funkce Komory auditorů České republiky	34
3.5.2	Podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů	35
3.6	Rada pro veřejný dohled nad auditem	35
3.7	Určení auditora a smlouva o auditu	35
3.8	Spis auditora	36
3.9	Postup auditora při provádění auditorské činnosti.....	36
3.9.1	Činnosti před uzavřením smlouvy	37
3.9.2	Předběžné plánování procedury	38
3.9.3	Vytvoření plánu auditu.....	38
3.9.4	Provedení auditu	38
3.9.5	Závěrečné procedury a vydání zprávy auditora	39
3.10	Výroční zpráva	41
4	Účetní závěrka a její audit ve vybrané obchodní společnosti	42
4.1	Představení společnosti.....	42
4.1.1	Základní údaje o společnosti.....	43
4.1.2	Předmět činnosti.....	46
4.1.3	Organizační schéma	48
4.2	Účetní závěrka společnosti	48

4.2.1	Rozvaha.....	49
4.2.2	Výkaz zisku a ztráty	51
4.2.3	Přehled o peněžních tocích	53
4.2.4	Příloha k účetní závěrce	53
4.2.5	Výroční zpráva	56
4.3	Proces auditu v obchodní společnosti	56
4.3.1	Předběžné plánovací procedury	56
4.3.2	Vnitřní účetní a kontrolní systém.....	58
4.3.3	Stanovení hladiny významnosti	59
4.4	Identifikace významných účtů	61
4.5	Provedení auditu pohledávek.....	61
4.5.1	Charakteristika pohledávek.....	61
4.5.2	Testování pohledávek	62
4.6	Shrnutí auditu a vydání zprávy auditora	68
5	Závěr.....	69
	Seznam použité literatury	71
	Seznam zkratk.....	74
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Účetní závěrka patří neodmyslitelně k zakončení každého účetního období u všech účetních jednotek. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena úplně, srozumitelně a poskytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Správnost sestavení výkazů účetní závěrky bývá ověřována pomocí externího auditora, jež má za úkol vyjádřit svůj odborný, ale nezávislý názor na danou účetní závěrku. Téma diplomové práce bylo zvoleno především z důvodu mého zájmu o auditorskou činnost.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části a to na část teoretickou a praktickou. První kapitola teoretické části je zaměřena na právní úpravu účetní závěrky, její obecnou charakteristiku, pravidla pro sestavení účetní závěrky a samotné přípravné práce, které je potřeba vykonat na konci účetního období. Dále jsou zde také rozebrány jednotlivé výkazy účetní závěrky. Následuje druhá kapitola, která se věnuje auditu, jeho podstatě a základním informacím související s auditingem. Nechybí zde ani informace o Komoře auditorů a Radě pro veřejný dohled nad auditem.

Praktická část začíná představením vybrané obchodní společnosti, která se specializuje na dodávky technologií pro strojírenský, potravinářský, chemický, papírenský a farmaceutický průmysl. V návaznosti na teoretickou část pak následuje podkapitola, která se zabývá rozбором výkazů účetní závěrky za roky 2011 – 2015 a podrobnější informace k výroční zprávě. V poslední kapitole je uveden samotný proces auditu ve vybrané společnosti, který je především zaměřen na audit a testování krátkodobých pohledávek. Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat auditorské metody a následně tyto metody aplikovat na vybranou obchodní společnost. Cílem praktické části je ověření, zda krátkodobé pohledávky zobrazené v účetní závěrce věrně a poctivě zobrazují stav v účetnictví. A posledním cílem je získat ujištění o tom, zda jsou účetní operace související s pohledávkami správně zaúčtovány, tzn. ve správné částce a do správného účetního období a také, zda jsou správně oceněny.

V diplomové práci byla využita metoda analýzy, která představuje rozklad složitějších skutečností na jednodušší dílčí složky. Dále také metoda syntézy, jež byla uplatněna pro shrnutí získaných poznatků a vyhodnocení údajů a metoda srovnávání, pro srovnání výkazů za jednotlivé roky.

2 Legislativní úprava účetní závěrky

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně, úplně, správně a poskytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které měla zaúčtovat, a nejpozději do konce tohoto období za bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu a zveřejnila tyto informace. Zobrazení je považováno za věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona. Proto je velmi důležité pro každou účetní jednotku správné sestavení účetní závěrky. [16]

2.1 Charakteristika účetní závěrky

Účetní závěrka u podnikatelských subjektů představuje konečnou fázi procesu zpracování účetních informací za dané účetní období a je jedním ze základních informačních zdrojů o účetnictví daného subjektu. Účetní závěrka se dle Zákona o účetnictví (dále jen ZoÚ) uchovává po dobu deseti let počínajících koncem účetního období, kterého se týká. [4]

Právní rámec účetní závěrky v České republice se řídí zejména:

- Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Provděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Českými účetními standardy pro podnikatele č. 001 až 023,
- Zákonem č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění,
- Zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění. [14]

2.1.1 Druhy účetní závěrky

Účetní jednotky (dále jen ÚJ) mají možnost sestavit účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li zákon jinak, ve **zkráceném rozsahu** mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V **plném rozsahu** sestavují účetní závěrku účetní jednotky, které mají povinnost auditu, dle § 20 odst. 1, ZoÚ, například jsou to akciové společnosti. Výjimku

představují obchodní společnosti, které pokud nemají ze zákona povinnost ověření účetní závěrky auditorem – mohou sestavovat pouze rozvahu ve zkráceném rozsahu, zatímco výkaz zisku a ztráty sestavují vždy v plném rozsahu. Účetní jednotka zpravidla sestavuje účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Účetní závěrka je sestavována v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. [4, 9]

2.1.2 Typy účetní závěrky

Mezi základní typy účetních závěrek patří řádná, mimořádná a mezitímní účetní závěrka. **Řádnou** účetní závěrku sestavují účetní jednotky k rozvahovému dni, což je poslední den daného účetního období. **Mimořádná** účetní závěrka je sestavena v ostatních případech, například ke dni zániku povinnosti vést účetnictví, ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace, ke dni zrušení bez likvidace, s výjimkou přeměn společností nebo družstev apod. **Mezitímní** účetní závěrka je sestavována účetní jednotkou v průběhu účetního období a k jinému než k rozvahovému dni. K datu mezitímní účetní závěrky se účetní knihy neuzavírají, pouze se provádí inventarizace. Tento typ účetní závěrky je požadován při přeměnách společností, např. fúze, rozdělení společnosti apod. [14]

2.2 Pravidla pro sestavování účetní závěrky

Rámcové povinnosti související s účetní závěrkou ukládá účetním jednotkám ZoÚ. Podrobnosti k jejímu sestavení pak upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Z hlediska pracovních postupů je práce rozdělena do několika etap, kterými jsou:

- přípravné práce pro účetní závěrku, jejichž cílem je zabezpečit správnost a úplnost údajů v účetnictví, dále zajištění, aby všechny účetní případy byly zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí nebo zda skutečný stav majetku a závazků odpovídá stavu v účetnictví,
- účetní závěrka, která představuje uzavření účtů hlavní knihy převedením zůstatků výsledkových i rozvahových účtů na závěrkové účty,
- samotné sestavení účetní závěrky, tj. účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisku a ztráty, případně dalších výkazů) a přílohy,

- následné povinnosti, kterými je např. audit účetní závěrky u obchodních společností, na něž se tato povinnost vztahuje nebo vyhotovení a audit výroční zprávy včetně zprávy o vztazích mezi propojenými osobami u ovládané osoby, která je přílohou výroční zprávy,
- zveřejnění účetní závěrky, případně výroční zprávy jejím uložením do sbírky listin na obchodní rejstřík. [28]

2.3 Přípravné práce pro účetní závěrku

Přípravné práce k účetní závěrce zahrnují několik operací:

1. inventarizace majetku a závazků,
2. závěrečné operace u zásob,
3. odpis pohledávek,
4. tvorba a zúčtování opravných položek,
5. kontrola časového rozlišení nákladů a výnosů,
6. zaúčtování kurzových rozdílů,
7. tvorba a zúčtování rezerv,
8. zaúčtování dohadných položek,
9. zaúčtování odložené daně ze zisku,
10. sestavení daňového přiznání a zaúčtování splatné daně ze zisku. [9]

2.3.1 Inventarizace majetku a závazků

Cílem inventarizace je **kontrola věcné správnosti účetnictví a kontrola reálnosti ocenění majetku a závazků** v účetnictví ÚJ. Účetnictví, by mělo být úplné a průkazné. Tyto dvě podmínky se prokazují zejména provedením inventarizace veškerého majetku a závazků ÚJ. Inventarizací se rozumí porovnávání skutečného stavu majetku a závazků se stavem majetku a závazků v účetnictví společnosti, vyčíslení inventarizačních rozdílů a vypořádání těchto rozdílů. ÚJ provádějí inventarizaci k okamžiku, k němuž účetní závěrku sestavují, a dále pro účely podání návrhu na vyrovnání, takovéto inventarizace jsou nazývány periodickými. Kromě periodických inventarizací, účetní jednotky mohou provádět inventarizace průběžné. Termín těchto průběžných inventarizací si zvolí každá účetní jednotka sama. V závislosti na charakteru inventarizovaných položek se rozlišují dva typy inventur:

1. **fyzická inventura** se provádí u hmotného majetku a podléhá jí:
 - dlouhodobý hmotný majetek,
 - zásoby,
 - finanční majetek (hotovost, cenné papíry, ceniny apod.).

2. **dokladová inventura** se provádí u nehmotného majetku, kam patří:
 - dlouhodobý nehmotný majetek,
 - dlouhodobý finanční majetek,
 - zaknihované cenné papíry,
 - bankovní účty,
 - pohledávky a závazky,
 - rezervy,
 - opravné položky,
 - dohadné položky,
 - položky časového rozlišení nákladů a výnosů. [9, 14]

Fyzickou inventuru hmotného majetku je vhodné provádět nezávisle na účetní evidenci. Inventarizace musí být doložena průkaznými účetními záznamy, kterými jsou inventurní soupisy. Ty musí v souladu se ZoÚ obsahovat tyto náležitosti:

- označení majetku nebo závazků, u kterých byla provedena inventura,
- podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- podpisový záznam osoby odpovědné za inventarizaci,
- způsob zjišťování skutečných stavů,
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury. [16]

V případě, že skutečný stav zjištěný při inventarizaci se liší od stavu v účetnictví, pak se jedná o **inventarizační rozdíl**. Inventarizačními rozdíly jsou manka a přebytky. Jestliže stav majetku v účetnictví je vyšší než skutečný stav zjištěný inventarizací, jedná se o **manko**. V opačném případě jde o **přebytek**, což znamená, že účetní stav je nižší než skutečný stav zjištěný inventarizací. Manka jsou dále rozlišována na manka do normy a manka nad normu. Účetní jednotka by měla vysvětlit příčinu vzniku inventarizačních rozdílů a přijmout taková opatření, aby více nevznikaly. Případné zjištěné inventarizační

rozdíly je potřeba proúčtovat do běžného účetního období, za které se provádí inventarizace. [11, 14]

U jednotlivých položek se inventarizační rozdíly účtují následujícím způsobem:

- přirozené úbytky na nakupovaných zásobách do spotřeby (účtová skupina 50 – Spotřebované nákupy), na zásobách vytvořené vlastní činností jako změna stavu (skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace),
- manka a škody na dlouhodobém i oběžném majetku (účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti),
- schodek pokladní hotovosti a cenin jako pohledávka vůči odpovědné osobě (na účty účtové skupiny 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi nebo účtové skupiny 35 – Pohledávky za společníky), popřípadě do finančních nákladů na účet 569 – Manka a škody na finančním majetku,
- přebytky nakoupených zásob ve prospěch provozních nákladů (má-li se za to, že vznikly chybným zaúčtováním při vyskladnění), nebo jako provozní výnosy (účet 648 – Ostatní provozní výnosy), přebytky zásob vlastní činnosti jako změna stavu (účtová skupina 58 – Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace),
- přebytky pokladní hotovosti a cenin jako ostatní finanční výnosy (na účet 668 – Ostatní finanční výnosy),
- přebytky dlouhodobého odpisovaného hmotného majetku na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu opravek k příslušnému účtu,
- přebytky dlouhodobého neodpisovaného hmotného majetku na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch kapitálového fondu (na účet 413 – Ostatní kapitálové fondy),
- rozdíl z ocenění, kdy účetní hodnota majetku je podstatně vyšší než běžná hodnota, buď přeceněním na reálnou hodnotu, nebo jako korekci ocenění formou opravné položky k příslušnému majetku (na vrub účtu 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek, nebo na vrub účtu 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti souvztažně s příslušnými účty účtových skupin 09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku, nebo 19 – Opravné položky k zásobám, nebo 29 – Opravné

položky ke krátkodobému finančnímu majetku, nebo 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování. [9]

2.3.2 Závěrečné operace u zásob

Zásoby představují podstatnou položku oběžného majetku většiny účetních jednotek. Zásoby mohou být pořízeny od externích dodavatelů, nebo vyrobeny ve vlastní režii. Vyhláška č. 500/2002 Sb. dle § 9 vymezuje zásoby vykazované v rozvaze do těchto šesti základních skupin:

1. materiál, který je určen ke spotřebě uvnitř účetní jednotky (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly, další movité věci, pokusná zvířata),
2. nedokončená výroba a polotovary – jsou to produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními cykly a nejsou již materiálem, ale nejsou ani hotovým výrobkem,
3. výrobky, zpravidla jsou určeny k prodeji mimo účetní jednotku,
4. zvířata – mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, která nejsou dlouhodobým majetkem a mohou být užívána k chovu nebo k výrobě dalších produktů (např. med, vejce, kožešiny),
5. zboží – nabyté za účelem dalšího prodeje externím odběratelům v nezměněném stavu (movité i nemovité věci),
6. poskytnuté zálohy na zásoby – jedná se o pohledávku za dodavateli zásob, které budou vyúčtovány po jejich dodání. [11, 20]

Nakupované zásoby účetní jednotky se oceňují pořizovacími cenami a zásoby vlastní činnosti pak vlastními náklady. Pořizovací cena je částka, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho s pořízením (např. dopravné, clo, montáž). Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a zápůjček poskytnutých na jejich pořízení, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů. Vlastními náklady se rozumí přímé náklady vynaložené na výrobu a jinou činnost, případně i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě či jiné činnosti. Zásoby, které účetní jednotka získala bezplatně, se ocení reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Metodu ocenění si zvolí účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. [20]

V účtové osnově je zásobám vyhrazena účtová třída 1 – Zásoby a následující účtové skupiny, v nichž si účetní jednotka zřizuje syntetické, případně analytické, účty:

- 11 – Materiál,
- 12 – Zásoby vlastní činnosti,
- 13 – Zboží,
- 15 – Poskytnuté zálohy na zásoby,
- 19 – Opravné položky k zásobám.

Konkrétní účetní postupy jsou upraveny v Českém účetním standardu č. 015 (dále jen ČÚS) – Zásoby. Z hlediska účtování lze zásoby evidovat buď **průběžným způsobem** (označovaný jako **způsob A**), nebo **periodickým způsobem** (označovaným jako **způsob B**). Při účtování nakupovaných zásob způsobem A jsou pořizovací náklady evidovány na účtech 111 – Pořízení materiálu nebo 131 – Pořízení zboží. Poté jsou zásoby zařazeny na sklad, na základě příjemek na sklad, (účet 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladech a v prodejnách). Výdej materiálu ze skladu do spotřeby se účtuje na základě výdejky na účtu 501 – Spotřeba materiálu. Zboží, které bylo prodáno, se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 504 – Prodané zboží. [9, 20]

Podstatou účtování nakupovaných zásob způsobem B je, že faktury (popř. paragony, při prodeji za hotové) jsou účtovány přímo do nákladů. Na účtu zásob tedy zůstává pouze počáteční zůstatek, jenž tam byl převeden při otevírání účetních knih. Teprve na konci účetního období je počáteční zůstatek zásob odúčtován do nákladů a naopak nespotřebované nebo neprodané zásoby jsou převedeny z nákladů zpět na účet zásob (alternativně lze zaúčtovat změna stavu zásob). V případě, že účetní jednotka k evidenci zásob používá způsob B, je povinna vést samostatně evidenci zásob mimo účetnictví, se kterou koncem účetního období porovná stav zásob zjištěný při inventarizaci a zúčtuje případný inventarizační rozdíl. Při použití způsobu B evidence zásob vytvořených vlastní činností se postupuje s tím rozdílem, že v průběhu roku se na aktivní účty nezaúčtují žádné přírůstky ani úbytky. Na konci roku se odúčtuje počáteční zůstatek do spotřeby a naúčtuje se konečný zůstatek zásob podle skladové evidence a porovnáním s inventurou zásob vytvořených vlastní činností.

Na konci účetního období je nutné, jak u způsobu A, tak u způsobu B, aby účetní jednotka věnovala pozornost **zásobám na cestě, nevyfakturovaným dodávkám a oceňování zásob na skladě**. U účtování zásob způsobem A se zásoby na cestě a

nevyfakturované dodávky zaúčtují vynulováním účtu pořízení zásob, kde se párují faktury s příjemkami. Vyfakturované zásoby, které dosud nebyly převzaty na sklad, jsou zásobami na cestě (účet 119 – Materiál na cestě, případně 139 – Zboží na cestě). Převzaté zásoby na sklad, ale dosud nevyfakturované zásoby se převedou na účet 389 – Dohadné účty pasivní. Při účtování způsobem B existují zásoby na cestě a nevyfakturované dodávky. V obou případech je potřeba upravit náklady, kam byly zaúčtované faktury v případě, že zásoby dosud nebyly převzaty do skladu, nebo naopak zahrnout do nákladů zásoby převzaté a spotřebované či prodané, ale nevyfakturované. [9]

Nejběžnějším způsobem **vyřazení zásob** a jejich odúčtování z příslušného účtu je jejich předání do spotřeby nebo do prodeje. Dalšími způsoby vyřazení jsou:

- vyřazení zásob z důvodu manka nebo škody na zásobách zjištěného při inventarizaci (zaúčtuje se na vrub účtu 549 – Manka a škody),
- vyřazení zásob darováním (zaúčtuje se na vrub účtu 543 – Dary) a tento náklad není daňově účinný,
- vyřazení nepotřebných zásob jejich likvidací (zaúčtuje se na vrub účtu 548 – Ostatní provozní náklady) a tento náklad je daňově účinný. [11]

2.3.3 Odpis pohledávek

Odpis pohledávky je nákladem zaúčtovaným na vrub účtu 546 – Odpis pohledávky. V účtovém rozvrhu je praktické, aby účetní jednotka analytickými účty rozlišovala odpis daňově účinný a daňově neúčinný. Byla-li k pohledávce vytvořena opravná položka, rozpustí se spolu s odpisem ve prospěch nákladů. Byla-li tvorba opravné položky daňově účinná, je rozpuštění také daňově účinné. Byla-li tvorba opravné položky daňově neúčinná, rozpuštění se nezahrnuje do základu daně. **Daňově účinný odpis** pohledávky je upravený v zákoně o daních z příjmů (§ 24 odst. 2 písm. y). Hlavní podmínkou je, aby tato pohledávka byla evidována v účetnictví, tj. aby nebyla již dříve odepsána. Jako daňový náklad lze akceptovat odepsanou hodnotu pohledávky nebo cenu pořízení pohledávky nabyté postoupením za předpokladu, že o pohledávce při jejím vzniku bylo účtováno ve zdanitelných výnosech. **Daňově neúčinný odpis** pohledávek si účetní jednotka zaúčtuje na základě vlastního rozhodnutí. Účetní i daňový odpis pohledávek se zaúčtuje na vrub účtu 546 – Odpis pohledávky. Pro rozlišení daňového a nedaňového odpisu je nutné účet 546 analyticky rozčlenit. [10]

2.3.4 Tvorba a zúčtování opravných položek

Opravné položky jsou upraveny nejen ZoÚ, ale také vyhláškou č. 500/2002 Sb. Opravné položky se vytváří k majetkovým účtům v případě, že jsou splněny dvě následující kritéria:

- skutečná reálná hodnota sledovaného majetku je nižší než účetní hodnota,
- snížení hodnoty tohoto majetku není trvalého charakteru.

Opravné položky jsou tvořeny na vrub nákladů a rozpouštějí (popř. snižují se) ve prospěch nákladů, jestliže inventarizace v následujícím období neprokáže opodstatněnost jejich výše. Opravné položky se dělí na daňově účinné opravné položky a daňově neúčinné opravné položky. Na účtu 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti se účtuje o **daňově účinných opravných položkách**, a ty upravuje zákon o rezervách v několika režimech (§ 8, §8a, §8b, §8c). **Daňově neúčinné opravné položky** se účtují buď na účet 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti nebo 579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti a řídí se ZoÚ (§ 25 odst. 3). [9, 10]

2.3.5 Časové rozlišení nákladů a výnosů

Náklady a výnosy se zásadně účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí (tzv. akruální princip). Důsledkem tohoto pravidla je potřeba náklady a výnosy časově rozlišovat. V Tab. 2.1 jsou uvedeny položky časového rozlišení.

Tab. 2.1 - Druhy položek časového rozlišení

DRUH ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ		Běžné období	Příští období
NÁKLADY	Náklady příštích období	Výdaj	Náklad
	Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj
VÝNOSY	Výnosy příštích období	Příjem	Výnos
	Příjmy příštích období	Výnos	Příjem

Zdroj: vlastní zpracování [14]

Ve všech případech se časové rozlišení týká položek, u nichž je přesně znám účel, kterého se daná položka týká, období, do kterého příslušný účet patří, a částka. **Náklady příštích období** (aktivní účet) jsou platby uhrazené v běžném účetním období, ale váží se

k výkonu příštího období. Výdaj se zaúčtuje na účet 381 – Náklady příštích období, odkud se postupně rozpouští do období, se kterým věcně a časově souvisí. Nejčastějším příkladem nákladů příštích období je předem placené nájemné nájemcem nebo předplatné novin a časopisů zaplacené koncem roku na příští rok. **Komplexní náklady příštích období** (aktivní účet) jsou různorodé náklady zaúčtované v běžném období, ale váží se k výkonům příštího období. Jedná se o skupinu různých nákladů, které nelze individuálně časově rozlišit a účtují se ve prospěch nákladů (účet 555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období) a na vrub účtu 382 – Komplexní náklady příštích období, aby se následně do nákladů rozpouštěly. Zúčtování se musí provést nejpozději do čtyř let od zaúčtování na účet 382. Jedná se především o náklady na přípravu a záběh nové výroby nebo náklady na dlouhodobou reklamu a propagaci většího rozsahu. **Výdaje příštích období** (pasivní účet) jsou platby hrazené zpětně za výkony v minulém období. Tyto platby se účtují ve prospěch účtu 383 – Výdaje příštích období. Příkladem může být nájemné placené pozadu z pozice nájemce, dále pak prémie a odměny hrazené zaměstnancům po uplynutí roku nebo zpětně vyúčtované úroky z úvěru. **Výnosy příštích období** (pasivní účet) jsou předem přijaté příjmy za výkony, které budou poskytnuty až v následujícím období. Příjem se zachytí ve prospěch účtu 384 – Výnosy příštích období, z něhož se v příštím období rozpouští do výnosů běžného období. Nejčastějším případem je předem přijaté nájemné u pronajímatele, přijaté předplatné u časopisů a novin nebo například přijaté úhrady na obědy následujícího období. Na účtu **Příjmy příštích období** (aktivní účet) účtujeme částky, které podnik bude inkasovat až v následujícím účetním období, ale výnosy jsou spjaty s běžným účetním obdobím (účet 385 – Příjmy příštích období). Typickým zástupcem této kategorie jsou výnosové smluvní provize nebo provedené, avšak dosud nevyfakturované práce a služby. [9, 14]

2.3.6 Kurzové rozdíly

Při uzavírání účetních knih, ZoÚ požaduje, aby majetek a závazky, které jsou vyjádřené v cizí měně, byly k rozvahovému dni přepočteny na českou měnu kurzem devizového trhu, který je vyhlášen centrální bankou k rozvahovému dni a kurzem stanoveným účetní jednotkou vnitřní směrnici (denním nebo pevným). Kurzové rozdíly účtujeme výsledkově dle jejich povahy na vrub účtu 563 – Kurzové ztráty, jedná-li se o **kurzovou ztrátu**. V případě **kurzového zisku** se rozdíl zaúčtuje ve prospěch účtu 663 – Kurzový zisk. Kurzové rozdíly u cenných papírů a podílů v cizí měně se při ocenění ke konci rozvahového dne neúčtují samostatně na příslušné nákladové a výnosové účty, ale

stávají se součástí ocenění reálnou hodnotou či ekvivalencí. Jestliže není cenný papír nebo podíl oceněn reálnou hodnotou, pak se kurzové rozdíly účtují na účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů, s výjimkou dluhových cenných papírů. [9, 14, 15]

2.3.7 Tvorba a zúčtování rezerv

Rezervy představují cizí zdroje účetní jednotky a jsou určeny k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo datum, k němuž vzniknou. V účtové osnově je pro účtování rezerv vymezená účtová třída 45 – Rezervy, společně se souvztažným zápisem do nákladových účtů podle charakteru rezervy (účet 552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů, účet 554 - Tvorba a zúčtování ostatních rezerv, účet 574 - Tvorba a zúčtování finančních rezerv, účet 599 - Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů). Použití, snížení či zrušení rezervy je účtováno na opačné strany stejných účtů. Rezervy lze čerpat pouze na účel, na který byla vytvořena. [14, 17]

Existuje dvojí vymezení rezerv a to, **účetní a daňové rezervy**. Účetní předpisy vymezují tyto rezervy:

- rezervy tvořené podle zvláštních předpisů, zejména pak rezervy tvořené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů,
- rezerva na důchody a podobné závazky, která se vykazuje, pokud účetní jednotka vytváří tuto rezervu na základě povinnosti vyplácet zaměstnancům důchody nebo podobné požitky uložené jí právním předpisem, popř. smlouvou,
- rezerva na daň z příjmů, která se vykazuje v případě, kdy okamžik zhotovení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daně a zaúčtuje se ve výši předpokládané daňové povinnosti,
- ostatní rezervy, které si účetní jednotka vytváří podle vlastního uvážení. [17]

Daňové předpisy upravují rezervy samostatným zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně a patří k nim:

- bankovní rezervy (§ 5) – mohou vytvářet banky na poskytnuté bankovní záruky. Tyto rezervy slouží ke krytí ztrát z postoupení standardních pohledávek z úvěrů a ztrát spojených s realizací poskytnutých bankovních záruk za úvěry,

- rezervy v pojišťovnictví (§ 6) – tzv. technické rezervy, které mohou vytvářet pojišťovny na neživotní a životní pojištění,
- rezervy na opravy hmotného majetku (§ 7) – vytvářejí poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku vlastnické právo, nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu nebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu,
- rezerva na pěstební činnosti (§ 9) – vytváří účetní jednotky, které jsou povinny provádět obnovu, ochranu a výchovu lesních porostů. Pěstební činností je myšlena obnova lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do čtyřiceti let jejich věku,
- ostatní rezervy (§ 10) – patří zde rezerva na odbahnění rybníka, kterou se rozumí odstranění nánosů ze dna rybníka způsobených erozí okolních pozemků. Rezervu je možno tvořit maximálně deset let po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích.

Daňově účinné jsou pouze zákonné rezervy, a to ještě za předpokladu dodržení zákonem stanovených podmínek. Tvorba jiných rezerv než zákonných je daňově neúčinná. [9, 17]

2.3.8 Dohadné položky

Dohadné položky jsou existující, avšak účetním dokladem dosud nepotvrzené pohledávky (dohadné položky aktivní) nebo nepotvrzené dluhy (dohadné položky pasivní). Jedná se o situace, kdy je znám účel, kterého se pohledávka nebo dluh týká, je známo také období, do kterého patří, ale není známá přesná částka pohledávky či dluhu (chybí doklad). Příkladem **dohadných položek aktivních** (účet 388 – Dohadné účty aktivní) je pohledávka za pojišťovnou v důsledku pojistných událostí, kdy do data uzavření účetních knih nebyla potvrzena výše pojistné náhrady nebo dalším příkladem mohou být výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období. Na účtu **dohadných položek pasivních** (účet 389 – Dohadné účty pasivní) jsou evidovány nevyfakturované dodávky za investice, zásoby nebo za služby, či nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za dané účetní období. [8, 9]

2.3.9 Odložená daň ze zisku

Odložená daň vyplývá z rozdílů mezi účetním a daňovým pojetím vybraných účetních položek. Daňová legislativa klade důraz na to, které náklady a výnosy jsou relevantní pro výpočet splatné daně a které nikoliv. Odložená daň ze zisku představuje kategorii, kterou povinně zjišťují a povinně o ní účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, jež sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní účetní jednotky se rozhodnout dobrovolně, zda budou účtovat o odložené dani či nikoliv. Důvodem vzniku odložené daně jsou odlišná pravidla v účetnictví a v daních z příjmů. Odložená daň má formu **odloženého daňového závazku** nebo **odložené daňové pohledávky** a je vykazována účetní jednotkou na účtu 481 – Odložený daňový dluh a pohledávka souvztažně s účtem 592 – Daň z příjmů – odložená.

2.3.10 Splatná daň ze zisku

Splatná daň ze zisku představuje povinnost účetní jednotky odvést do státního rozpočtu daň vypočítanou v daňovém přiznání. Pro výpočet daně z příjmů vycházíme z účetního výsledku hospodaření před zdaněním. V účetnictví se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 591 – Daň z příjmů – splatná, souvztažně ve prospěch účtu 341 – Daň z příjmů. V praxi může často docházet k situaci, že účetní jednotka uzavře účetní knihy sledovaného účetního období dříve, než vyhotoví daňové přiznání. V takovém případě si účetní jednotka vytvoří rezervu na splatnou daň ze zisku. V následujícím období se rezerva rozpustí ve prospěch nákladů a zaúčtuje se skutečně zjištěná daň. [9, 14]

2.4 Uzavření účetních knih

Účetní uzávěrkou rozumíme uzavírání účetních knih a to je:

- převod zůstatků výsledkových účtů na účet 710 – Účet zisku a ztráty,
- převod zůstatků rozvahových účtů na účet 702 – Konečný účet rozvázný.

Při uzavírání účetních knih účetní jednotka postupuje tímto následujícím způsobem:

- zjištění obrátů stran MD a D jednotlivých syntetických účtů,
- zjištění základu daně z příjmů, zaúčtování splatné a odložené daňové povinnosti,
- převod konečných stavů nákladových účtů na vrub příslušného účtu v účtové skupině 71 – Účet zisku a ztrát,

- převod konečných stavů výnosových účtů ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 71 – Účet zisku a ztrát,
- převod konečných stavů aktiv na vrub příslušného účtu v účtové skupině 70 – Účty rozvážné,
- převod konečných stavů pasiv ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 70 – Účty rozvážné,
- převod výsledku hospodaření zjištěného jako rozdíl úhrnu výnosů a úhrnu nákladů účtu účtové skupiny 71 – Účet zisku a ztrát ve prospěch příslušného účtu v účtové skupině 70 – Účty rozvážné. [19]

Tyto operace se obvykle v praxi provádějí pomocí výpočetní techniky. V případě zajištění průkaznosti převodu zůstatků rozvahových účtů do nového účetního období a správném převedení výsledku hospodaření na účet 431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, není nutné trvat na počátečním a konečném účtu rozvážném, i když v současné době již většina softwarů tuto funkci provádí. [9]

Na základě údajů z Konečného účtu rozvážného a Účtu zisků a ztrát může účetní jednotka sestavit účetní závěrku. Konečný účet rozvážný je podkladem pro sestavení rozvahy a informování o stavu aktiv a pasiv účetní jednotky a dosaženého výsledku hospodaření. Účet zisku a ztrát je podkladem pro sestavení výkazu zisku a ztráty a informuje o stavu výnosů a nákladů účetní jednotky a také o skutečnosti, jakým způsobem byl vytvořen dosažený výsledek hospodaření. [14]

2.5 Obsah účetní závěrky

Jak tvrdí Müllerová, Šindelář (2016, s. 166): „Účetní závěrka je vyvrcholením celého účetního období.“ V zákoně o účetnictví č. 563/ 1991 Sb., nalezneme § 18, který definuje účetní závěrku jako nedílný celek, jehož součástí je:

- **rozvaha** (neboli bilance),
- **výkaz zisku a ztráty**,
- **příloha**, která doplňuje a zpřesňuje údaje uvedené v účetních výkazech, nebo údaje, které účetní výkazy neobsahují, avšak z hlediska uživatelů účetní závěrky jsou významné. [9]

Pro některé účetní jednotky jsou povinné další výkazy, kterými jsou například přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Malé účetní jednotky a

mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, zatímco vybrané účetní jednotky, tj. střední a velké účetní jednotky, sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, splní alespoň dvě z níže uvedených tří podmínek, které lze nalézt v ZoÚ § 20 odst. 1 písm. a) v bodech 1 a 2. Mezi tyto kritéria patří:

1. aktiva celkem 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Aktivy se rozumí úhrn aktiv zjištěný z rozvahy, nově se pod touto položkou chápou aktiva netto, tj. aktiva snižená o oprávky a opravné položky. **Roční úhrn čistého obratu** představuje výši výnosů sniženou o prodejní slevy dělenou počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobeno dvanácti. A posledním kritériem **průměrným počtem zaměstnanců** je průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu. [9, 15]

V zákoně o účetnictví dle § 18 odst. 3, musí účetní závěrka obsahovat:

- obchodní firmu, název účetní jednotky nebo jméno a příjmení,
- sídlo firmy či účetní jednotky, případně místo bydliště či místo podnikání,
- identifikační číslo osoby, bylo-li účetní jednotce přiděleno,
- právní formu účetní jednotky, případně informaci o tom, že je účetní jednotka v likvidaci,
- předmět podnikání, popřípadě účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den či jiný okamžik, k němuž je účetní závěrka sestavována,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam účetní jednotky, popřípadě podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky, pokud se jedná o právnickou osobu, zahraniční právnickou osobu nebo organizační složky státu.

2.5.1 Rozvaha

Rozvaha neboli balance je účetním výkazem vypovídající o finanční pozici účetní jednotky. Jedná se o statistický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv a pasiv k určitému časovému okamžiku. Cílem rozvahy je podávat souhrnně přehled o majetku a zdrojů jeho financování k rozvahovému dni. Rozvaha vychází z bilanční rovnice, kde **aktiva = pasiva**. Aktivum je vložený prostředek do podnikání, který je výsledkem minulých událostí. Podnik ho ovládá a z držby tohoto aktiva je očekáván budoucí prospěch. Za závazky lze považovat povinnost podniku, která bude mít za následek snížení budoucího ekonomického prospěchu. Rozdíl mezi celkovými aktivy a celkovými závazky je označován jako vlastní kapitál. [4, 5]

Aktiva se člení zásadně podle obecně předpokládané likvidnosti, tzn. jak je majetek rychle schopen přeměnit se v peníze. Postupuje se od složek nejméně likvidních k peněžním prostředkům a krátkodobému finančnímu majetku. Uspořádání aktiv je uvedeno v příloze č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb. Mezi aktiva patří zejména dlouhodobý majetek, rozdělený na nehmotný, hmotný, finanční, dále pak oběžná aktiva, jež tvoří zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky, krátkodobý finanční majetek a v poslední řadě účty časového rozlišení.

Pasiva se člení do dvou skupin a to na vlastní zdroje (vlastní kapitál) a cizí zdroje. Do vlastních zdrojů patří základní kapitál, ážio a kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného období. Cizí zdroje se skládají z rezerv, dlouhodobých a krátkodobých závazků, bankovních úvěrů a účtů časového rozlišení. [9]

V rozvaze jsou aktiva uvedena v běžném účetním období ve vyjádření jako:

- brutto hodnota – tj. ocenění nesnížené o oprávky a opravné položky k příslušné majetkové složce,
- korekce – sloupec, který představuje oprávky a opravné položky k příslušné majetkové položce, vyjadřuje trvalé a přechodné snížení hodnoty majetku,
- netto hodnota – je dána rozdílem brutto hodnoty a korekce.

Pasiva jsou uvedena v rozvaze ve stavu běžného období a stavu v minulém účetním období. Při posuzování pasiv podniku lze určit zejména výši zdrojů a jejich strukturu

vzhledem k vlastnictví a akceptování zásady opatrnosti podnikem (tvorba rezerv). Údaje v rozvaze představují stavy majetku k rozvahovému dni zaokrouhlené na celé tisíce Kč.

2.5.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty je tokovým výkazem, který nám podává informace o finanční výkonnosti účetní jednotky za určitý časový interval (zpravidla kalendářní rok). Podstatou výkazu je porovnání nákladů a výnosů, jehož výsledkem je zisk nebo ztráta. [5]. Výkaz zisku a ztráty umožňuje posoudit nákladovost procesů a výkonnost účetní jednotky ve srovnání za běžné a minulé účetní období. Výsledovka je sestavována vertikálně, což umožňuje vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření před zdaněním,
- daň z příjmů – splatná, odložená,
- výsledek hospodaření po zdanění,
- výsledek hospodaření za účetní období.

Výnos lze definovat jako zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví zvýšením aktiv, případně snížením závazků.

Náklad způsobí snížení ekonomického prospěchu, jež se projeví ve formě snížení aktiv nebo zvýšením závazků.

Mezi základní položky výkazu zisku a ztráty patří například obchodní marže, která vyjadřuje rozdíl mezi tržbami z prodeje zboží a náklady na toto zboží, výkony zahrnující tržby z prodeje výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní výroby, případně aktivaci, služby, osobní náklady, daně a poplatky, zahrnující všechny daně a poplatky, které účetní jednotka zaúčtovala do nákladů, s výjimkou daně z příjmů. Další položkou jsou ostatní provozní výnosy, ostatní provozní náklady, výnosové či nákladové úroky, ostatní finanční výnosy a ostatní finanční náklady.

Výkaz zisku a ztráty lze sestavit ve dvou formách:

- druhové členění,
- účelové členění.

Je-li sestavován v **druhovém členění**, je potřeba ověřit věcnou shodu nákladů období s výnosy. Této shody lze docílit úpravou nákladů, nebo úpravou výnosů, přičemž v České Republice se používá úprava výnosů. Při **účelovém členění** se porovnávají náklady a výnosy, které se týkají realizovaných výkonů (popřípadě zboží). Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavovat výkaz zisku a ztráty v účelovém členění, je povinna v příloze zveřejnit i členění jednotlivých nákladů podle druhu. [11, 14]

2.5.3 Příloha k účetním výkazům

Příloha k účetní závěrce je neodmyslitelnou součástí účetní závěrky, která má jejich uživatelům dokreslit a zpřesnit údaje vykázané v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Údaje v příloze uvedené, by měly být významné, srozumitelné a spolehlivé. Údaje jsou významné, pokud neposuzují jednotlivé události jednostranně a je možno na jejich základě dělat příslušná ekonomická rozhodnutí. Příloha vysvětluje způsob použití účetních metod, jejich působení na strukturu rozvahy a na tvorbu výsledku hospodaření, dále také umožňuje detailní kontrolu tvorby a užívání finančních fondů. Hlavním úkolem přílohy je doplnění podstatných informací k rozvaze či výkazu zisku a ztráty. Součástí doplňujících údajů k účetním výkazům musí být také případné vysvětlení významných událostí, které nastaly mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky. V praxi se jedná například o nevyřešené soudní spory, rezervy, opravné položky apod. [11]

Předpis pro sestavení a obsah přílohy k účetní závěrce neukládá povinnou formu a závaznou strukturu, nýbrž předpokládá, že účetní jednotka přílohu sestaví:

- popisným způsobem,
- ve formě tabulek,
- kombinací předchozích metod (v praxi nejpoužívanější forma). [4]

2.5.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích (cash flow) zpodrobňuje položky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů obsažených v rozvaze a podává bližší informace o peněžních tocích v průběhu období. Peněžním tokem se rozumí toková veličina, která odráží přírůstek nebo úbytek peněžních prostředků při jakékoliv činnosti účetní jednotky. Podstatou cash flow je získání informací o příjmech a výdajích peněžních prostředků, případně jejich

ekvivalentů, za určitý časový interval v návaznosti na účel, na který byly tyto prostředky vynaloženy nebo z které byly získány. Hlavním přínosem výkazu je poskytnutí doplňujících informací o změnách finanční struktury, o likviditě a solventnosti účetní jednotky. Za **peněžní prostředky** se považují peníze v hotovosti, včetně cenin, peněžní prostředky na účtu, a případně peníze na cestě. Do peněžních prostředků mohou být zahrnuty i peněžní ekvivalenty, kterými se rozumí krátkodobý likvidní finanční majetek, jenž je snadno směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Účetní jednotka v příloze uvede, co zahrnuje do peněžních prostředků, případně co zahrnuje do peněžních ekvivalentů. [12, 15]

Cash flow má následující strukturu (viz Tab. 2.2):

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z investiční činnosti,
- peněžní toky z finanční činnosti.

Provozní činnosti se rozumí základní výdělečné činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které nelze zahrnout mezi investiční nebo finanční činnost.

Investiční činnosti se rozumí pořízení a prodej dlouhodobého majetku, popřípadě činnost související s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost.

Finanční činnost lze definovat jako činnost, která má za následek změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých, popř. i krátkodobých závazků.

Jak tvrdí Müllerová, Šindelář (2016, s. 169) „Provozní část přehledu o peněžních tocích lze sestavit dvěma způsoby:

- a) **přímou metodou**, u které se vykáží vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů,
- b) **nepřímou metodou**, u které je výsledek hospodaření účetní jednotky upraven o:
 - nepeněžní transakce v provozní činnosti (tj. transakce, které ovlivňují výsledek hospodaření, avšak nemají přímý vliv na přírůstek nebo úbytek

peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů, jako např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv a opravných položek),

- neuhrazené náklady a výnosy minulých nebo budoucích účetních období,
- změny stavu položek pracovního kapitálu.“

Ostatní dvě části se sestavují vždy přímou metodou. Informace pro sestavování výkazu o peněžních tocích se berou z rozvahy a z výkazu zisku a ztráty.

Tab. 2.2 - Struktura přehledu o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích	
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období
A***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti
B***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti
C***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti
F.	Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků $A^{***} + B^{***} + C^{***}$
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období

Zdroj: vlastní zpracování [9]

3 Auditing a výroční zpráva

V této kapitole jsou vysvětleny základní pojmy auditingu, podstata, význam auditu a výroční zprávy a také jsou zde charakterizovány jednotlivé druhy auditu. Další část této kapitoly je věnována legislativnímu procesu auditu v České republice. Na závěr kapitoly je zde objasněn následný rozbor činností, které provádí nezávislý externí auditor. Posláním auditu je zvýšit věrohodnost účetních výkazů zveřejňovaných vedením společnosti.

3.1 Základní informace o auditingu

Auditing je možné v nejobecnějším slova smyslu považovat za vědeckou disciplínu, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům. Jak tvrdí Hakalová (2010, s. 81): „**Audit** je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii.“ Provádění auditu může být zaměřeno na různé oblasti lidské činnosti. Hlavním smyslem auditu, je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. [6]

3.1.1 Auditor

Auditorem se podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech rozumí statutární auditor nebo auditorská společnost. Úkolem **auditora** je posoudit, zda údaje v předložené účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz o majetku, zdrojích jeho financování, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Při ověřování postupuje auditor v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a výstupem jeho činnosti je zpráva, která obsahuje auditorův výrok na ověřovanou účetní závěrku. Auditor pouze odpovídá za svůj výrok, nikoliv za účetní závěrku. Výrok auditora neznamena ani nepotvrzuje absolutní správnost účetní závěrky. [13, 18]

3.1.2 Práva a povinnosti auditora

Auditor je podle § 21 odst. 1 zákona o auditorech povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě a také:

- dodržovat vnitřní předpisy Komory a mezinárodní auditorské standardy,
- nenařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou,

- platit povinný příspěvek na činnost Komory ve výši stanovené vnitřním předpisem Komory,
- spolupracovat s Radou pro veřejný dohled nad auditem.

Dále dle § 21 odst. 2 je účetní jednotka povinna poskytnout auditorovi veškeré jim požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti. Auditor je oprávněn být přítomen při inventarizaci majetku a závazků účetní jednotky a má také právo požadovat odměnu za auditorskou činnost. [18, 21]

3.1.3 Druhy auditu

Je nutné rozeznat různé druhy auditu, z nichž nejznámější jsou uvedeny v Tab. 3.1.

Tab. 3.1 - Druhy auditu

Audit účetní závěrky
Interní (vnitřní) audit
Forenzní audit
Audit jakosti
Ekologický audit
Počítačový audit
Personální audit

Zdroj: vlastní zpracování [6]

Audit účetní závěrky (někdy také nazývaný externí audit) je zaměřen na individuální nebo konsolidované účetní závěrky. Tento audit zpravidla provádí na objednávku vlastníků účetní jednotky (u individuální účetní závěrky) nebo vlastníků skupiny podniků (u konsolidované účetní závěrky), nezávislý externí auditor. Tím může být buď jednotlivec (fyzická osoba), nebo auditorská společnost, která nabízí auditorské služby prostřednictvím svých zaměstnanců. **Interní (vnitřní) audit** se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř účetních jednotek. Nejvíce je tento druh auditu spojen s velkými akciovými společnostmi, kde dobré fungování vnitřního kontrolního systému je jednou ze záruk ochrany akcionářů. Provádí ho interní auditor, který je zpravidla pracovníkem podniku. U velkých podniků to může být dokonce specializované pracoviště s několika zaměstnanci. Ve srovnání s externím auditem je interní audit relativně mladou

disciplínou. Ve světě se prosadil na přelomu 30. a 40. let dvacátého století, nejprve v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, později se začal uplatňovat i v průmyslových či obchodních podnicích. Úlohou interních auditorů je především sledování vnitropodnikových procesů, s cílem zajistit a podporovat efektivnost jejich řízení. [8] Interní auditori používají v zásadě totožné auditorské postupy a metody jako externí auditori, mají však zcela odlišné cíle a jejich práce je určena jiným cílovým skupinám uživatelů. Pozornost vnitřního auditu je především zaměřena na správu a řízení organizace, dílčí podnikové procesy, na systém vnitřní kontroly v podniku a na vyhodnocování potenciálních rizik. Na kvalifikaci interních auditorů jsou kladeny velmi vysoké požadavky, jedná se zpravidla o vysokoškolsky vzdělané odborníky se znalostmi a dovednostmi v oblasti auditorských technik, organizace a řízení výroby, obchodu, dále také o odborníky ovládající finanční a manažerské účetnictví, statistiku a informační technologie. Dohled nad činností interních auditorů provádí zpravidla nezávislá profesní organizace, v České republice (dále jen ČR) to je Komora interních auditorů. [2, 3]

Forenzní audit neboli forenzní šetření je zaměřeno proti hospodářské kriminalitě, ale obecně i proti nedodržování vnitrofiremních předpisů a směrnic. Šetření probíhá v předem sjednaných oblastech, většinou s cílem odhalit trestné nebo jinak protizákonné jednání jednotlivců nebo skupin, včetně analýz kontrolních postupů nebo získání důkazů potřebných pro úspěšný průběh existujících nebo hrozících soudních sporů. Mimo auditorských společností působí v této oblasti i detektivní kanceláře nebo poradenské firmy. Kromě šetření zpronevěry, hledání konkrétních viníků či nalezení majetku, který byl zpronevěřen v důsledku podvodu, se forenzní audit zabývá též prevencí a nacházení takových opatření a doporučení, které by případným podvodům zabránily.

Audit jakosti především prověřuje kvalitu výkonů poskytovaných podnikem. Rozsah auditu jakosti může být různý. Buď je zaměřen pouze na finální výrobky, kterým je po splnění určitých podmínek a kvalitativních norem udělen certifikát, obvykle pak uváděný na obalu výrobků nebo ho výrobce uvede ve své nabídce či reklamě. U takových výrobků se předpokládá vysoká kvalita. V širším rozsahu je vykonán audit jakosti celého systému řízení podniku, racionální organizace práce a to až do kontroly pracovních náplní jednotlivých pracovních míst. Výsledkem je pak udělení certifikátu v rámci norem ISO (mezinárodní normy určující požadavky na systémy řízení a zabezpečování jakosti). Tuto kontrolu provádějí a zároveň udělují certifikát specializované instituce s pracovníky, kteří jsou pro tento účel speciálně vyškoleni. [6]

Ekologický audit velmi souvisí s ochranou životního prostředí. Představuje pravidelné, dokumentované a objektivní vyhodnocování řídicího systému podniku a kontrolu procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí. V současné době nachází ekologický audit největší uplatnění v chemickém průmyslu, kde jsou obrovská rizika ohrožování životního prostředí. Významné uplatnění nachází také v oblasti provozu jaderných elektráren. S ekologickým auditem souvisí i evidence a vykazování nákladů spojených s ochranou životního prostředí. V této souvislosti nabývá v poslední době na významu tzv. environmentální účetnictví, které je zaměřené na sledování a vykazování účetních informací souvisejících s životním prostředím. [6, 7]

Počítačový audit je důsledkem rozvoje informačních technologií a používání výpočetní techniky při zpracování informací. Jeho součástí je prověřování a kontrola používaných integrovaných informačních systémů v podniku a dále také způsob ochrany dat těchto systémů. Kontrola je zaměřená nejen na používané programy (software), ale i na využívané prostředky výpočetní techniky (hardware), včetně zabezpečení dat v případě různých poruch a havárií. Musí také existovat způsob a systém pořizování záložních kopií datových souborů, jejich ukládání, evidence a archivace. Spolehlivost informačních systémů a jejich kontrola nabývají stále více na významu pro externí i interní auditory v souvislosti s účetnictvím, průkazností všech účetních záznamů a jejich přenosem. **Personální audit** je pojem používaný pro jednorázovou analýzu lidských zdrojů v konkrétním podniku. Jedná se o druh auditu, jehož předmětem je objektivní, nezávislé přezkoumání a zhodnocení stavu a návrh řešení ke zvýšení efektivnosti jednotlivců, nebo celé organizace. Cílem personálního auditu je odpověď na tři základní otázky: kolik pracovníků je třeba mít v organizaci, aby firma zvládla současný objem práce, kdo z pracovníků se nejlépe hodí pro danou pracovní pozici a jak je nastavený systém řízení lidí v podniku. Nejčastějšími důvody provedení personálního auditu jsou optimalizace lidských zdrojů, optimalizace nákladů a redukce počtu pracovníků, dále pak například zlepšení systému řízení lidských zdrojů včetně motivačního systému, nebo vytvoření podkladů pro individuální rozvoj. [1, 6]

3.2 Podstata a význam auditu účetní závěrky

Auditem účetní závěrky se rozumí ověření nezávislým odborníkem – auditorem. Výsledkem tohoto zkoumání je vyjádření názoru (tzv. výrok auditora), zda zkoumaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace podniku k datu,

k němuž je účetní závěrka sestavená. Ověřená účetní závěrka by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o potencionální investory, banky, obchodní partnery apod. Základním cílem auditu je tedy zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch podniků, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Funkce a cíle auditu účetní závěrky je možné chápat v kontextu širších souvislostí. Činnost auditorů je ovlivněna nejen ekonomickým prostředím, ve kterém poskytují auditorské služby, ale i určitou historickou a kulturní tradicí, která ovlivnila i účetní systémy a na ně navazující účetní výkaznictví. Jak tvrdí Müllerová (2013, s. 15): „Rozdíly mezi anglosaským a kontinentálním přístupem k účetnictví a účetní závěrce vedou také k rozdílnému přístupu auditora při ověřování účetních závěrek. Zatímco v anglosaské oblasti ověřuje auditor, zda byla účetní závěrka sestavena na základě účetnictví, v němž jsou dodrženy obecně uznávané účetní zásady, auditor v oblasti kontinentální zpravidla navíc ověřuje, zda bylo postupováno v souladu s platnou národní legislativou.“ V konečném výsledku to znamená, že účetní závěrka jednoho podniku může vypadat úplně jinak, je-li sestavena podle jednoho či druhého konceptu, a přesto může v obou případech auditor potvrdit, že věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. Je proto velmi důležité, aby auditor ve své zprávě uvedl, podle jakých hledisek bylo ověření věrného obrazu provedeno. V praxi často dochází k neshodám, co je a co není funkcí auditu. Z tohoto důvodu je nutné vymezit, jaké jsou základní funkce auditu. Mezi tyto funkce patří:

- **morální a preventivní funkce** – audit napomáhá ke snížení chyb v účetnictví a rovněž ztěžuje páčání trestných činů v daném podniku,
- **poradenská a výchovná funkce** – auditor dokáže klientovi ve sporných situacích poradit a pravidelný audit pomáhá ve společnosti vytvořit určité návyky, které vedou ke zkvalitnění účetního systému podniku.

Dále je třeba vyjmenovat, co funkcí auditu není. Jedná se především o tyto činnosti:

- potvrzovat správnost účetnictví,
- potvrzovat správnost daňového přiznání,
- potvrzovat, že podnik dodržuje všechny zákony a právní normy,
- zjišťovat podvody páchané management či zaměstnanci. [6, 7]

3.3 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem v ČR

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vymezuje povinnost auditu v § 20 – Ověřování účetní závěrky auditorem. Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, a dále:

- a) velké účetní jednotky, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) střední účetní jednotky,
- c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40 mil. Kč,
 - roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetní období 50.

Účetní jednotky nejsou povinny mít ověřenou účetní závěrku auditorem, pokud byla sestavena v průběhu konkurzu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců po dni, kterým nastala účinky prohlášení konkurzu. [16]

3.4 Právní úprava auditingu

Jedním z hlavních důvodů právní úpravy auditu je **ochrana veřejného zájmu**. Audit účetních závěrek realizovaný podle předpisů platných v ČR, se nazývá statutární audit. Audit prováděný podle mezinárodních standardů (například IAS) se označuje jako mezinárodní audit. Dalším důvodem je existence **informační asymetrie** mezi auditorem a uživateli účetních informací, které byly auditorem ověřeny. Je nutné brát v potaz rovněž to, že auditorská profese je náročná na **teoretické znalosti** i na **praktické zkušenosti**. Z tohoto důvodu musí auditor skládat auditorské zkoušky, které zahrnují otázky z oblasti ekonomie, účetnictví a daní, občanského, obchodního a finančního práva, informačních systémů, matematiky, statistiky a samozřejmě ze samotného auditu.

3.4.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Zákon o auditorech upravuje postavení a činnosti statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů, podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby a působnost Komory auditorů České republiky (dále jen KAČR) a Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále jen Rada). Auditóři jsou povinni při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy upravenými právem Evropských společenství a také s auditorskými standardy vydanými KAČR. Zákon o auditorech je v pořadí již čtvrtou právní úpravou auditingu v České republice. Zákon dále upravuje pravidla pro audit subjektů veřejného zájmu. Auditor, který provádí audit subjektu veřejného zájmu, má povinnost zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti. Pro subjekty veřejného zájmu je stanovena povinnost zřídit tříčlenný výbor pro audit, z nichž jeden člen výboru musí být nezávislý na auditované osobě a musí mít nejméně tříleté zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu. Výbor pro audit sleduje postup sestavování účetní závěrky, sleduje proces povinného auditu účetní závěrky, posuzuje nezávislost auditora či auditorské společnosti. Klíčový auditorský partner odpovědný za provádění auditu musí být vystřídán nejpozději do sedmi let. [6, 18]

3.4.2 Mezinárodní auditorské standardy

Mezinárodní auditorské standardy vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), které budou všeobecně přijímány po celém světě. Jedná se o normativní předpisy, které upravují provádění auditu, prověrek a dalších ověřovacích zakázek. Česká republika přijala mezinárodní auditorské standardy jako svoje národní předpisy pro audit již v roce 2005. [1, 9]

3.4.3 Etický kodex Komory auditorů ČR

Auditóři působí v určitém společenském prostředí, jehož úroveň velmi ovlivňuje i úroveň jejich činnosti. Etický kodex byl schválen a vydán Radou Komory dne 4. září 1995 s účinností od 1. ledna 1996 a vymezoval tato základní pravidla chování auditorů:

- zachování etických pravidel při veškeré činnosti,
- objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti,
- odborná kvalifikace auditora a její udržování,
- dodržování práva a auditorských směrnic,
- mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti,
- nezávislost auditora,

- omezení v dalších činnostech auditora,
- způsob propagace a získávání klientů,
- vztahy k ostatním auditorům,
- odměna za práci auditora. [6]

3.5 Komora auditorů České republiky

KAČR působí jako samosprávná profesní organizace s povinným členstvím. Svoji činnost provozuje Komora prostřednictvím orgánů stanovených zákonem. Nejvyšším orgánem je sněm, na kterém mají právo, účastnit se všichni statutární auditoři zapsaní v seznamu auditorů. Sněm je svoláván jednou za dva roky a volí členy orgánů, schvaluje statut a vnitřní předpisy, etický kodex a auditorské standardy a dále například rozhoduje o výši povinného příspěvku auditorů a auditorských společností. Výkonným orgánem Komory je výkonný výbor, v jehož čele stojí prezident Komory, který je zároveň statutárním orgánem. Výbor má 14 členů. Kontrolním orgánem Komory je dozorčí komise. Ta kontroluje především dodržování zákona a dodržování jiných právních předpisů. Dalším důležitým orgánem je kárná komise, v souladu s kárným řádem Komory, provádí kárná nařízení. Rozhoduje o uložení kárného opatření auditorovi za zaviněné porušení povinností stanovených zákonem, etickým kodexem, vnitřními předpisy nebo auditorskými standardy. [6, 21]

3.5.1 Funkce Komory auditorů České republiky

Jak tvrdí Hakalová (2010, s. 85): „Komora auditorů plní zejména tyto funkce:

- vede seznam auditorů a registr hostujících auditorů,
- vede seznamy auditorských společností,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky,
- vydává osvědčení o zápisu do seznamu auditorů a auditorských společností,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice,
- vydává vnitřní profesní předpisy Komory,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- organizuje vzdělávací akce jako přípravu na složení auditorské zkoušky,

- zajišťuje nabídku vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací.“

3.5.2 Podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů

KAČR zapíše, na žádost do seznamu auditorů toho, kdo:

- získal vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu,
- je bezúhonný,
- je plně způsobilý k právním úkonům,
- absolvoval po dobu alespoň 3 let odbornou praxi jako asistent auditora,
- nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb,
- složil auditorskou zkoušku,
- nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření nebo uplynula doba stanovená zákonem,
- uhradil poplatek ve výši stanovené Komorou,
- nemá nedoplatky na daních nebo odvodech pojistného,
- složil auditorský slib.

3.6 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Podle § 37 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech se jedná o právnickou osobu, se sídlem v Praze. Základním cílem Rady je provádět veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti, nad činností KAČR a zároveň musí dbát na ochranu veřejného zájmu. Rada je financovaná z pokut uložených auditorům či auditorským společnostem. Výkonným orgánem Rady je Prezidium, které jmenuje a odvolává ministr financí po dohodě s Českou národní bankou. Prezidium má celkem šest členů, z toho jeden člen je statutárním auditorem, ostatní členové jsou osobami mimo profesi. Prezidium zasedá podle potřeby, minimálně však jednou za tři měsíce. [6, 13]

3.7 Určení auditora a smlouva o auditu

Pokud má účetní jednotka, která je právnickou osobou, povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, určí auditora její nejvyšší orgán. Nemá-li účetní jednotka nejvyšší orgán, tak auditora určí dozorčí orgán účetní jednotky. Statutární orgán je

oprávněn uzavřít smlouvu o auditu pouze s takto určeným auditorem. Odstoupení od smlouvy účetní jednotkou nebo auditorem oznámí smluvní strana, která odstoupila od smlouvy, neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem, a to včetně uvedení důvodů. Smlouvu o auditu je doporučováno uzavřít v písemné formě. Smlouva je poté předána účetní jednotce a auditor si ji ukládá do spisu o auditu.

Auditor má právo ze zákona na vyplácení odměny za poskytnutí odborných služeb. Tyto odměny se stanoví dohodou mezi auditorem a auditovanou účetní jednotkou. Je zcela nepřípustné stanovit cenu jako podíl na výsledcích činnosti klienta nebo její výši odvozovat ze znění výroku auditora. Cena za audit nesmí být ovlivněna poskytováním doplňkových služeb auditované osobě ani stanovena na jejich základě. Odměny za služby by měly být stanoveny na základě hodinových nebo denních sazeb, podle času vynaloženého auditorem na provedení služby. Stanovení sazeb je vnitřní záležitostí každého auditora.

3.8 Spis auditora

Auditor nebo auditorská společnost si vede o průběhu auditu spis, ve kterém jsou zaznamenávány všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Spis je veden v písemné i elektronické podobě. Součástí spisu je například smlouva o auditu, plán a program auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka, výroční zpráva, smlouvy a další podklady, dokumentující průběh auditu a jeho jednotlivé fáze. Rozsah spisu je ovlivněn velikostí účetní jednotky. Auditor je povinen spis uchovávat nejméně po dobu deseti let ode dne vyhotovení zprávy auditora a provedení povinného auditu. [7, 18]

3.9 Postup auditora při provádění auditorské činnosti

Obecný postup auditora při poskytování auditorských služeb lze rozčlenit do několika fází:

1. Činnosti před uzavřením smlouvy

- Posouzení rizika zakázky a reakce na něj
- Stanovení podmínek zakázky

2. Předběžné plánovací procedury

- Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

- Porozumění kontrolnímu prostředí
- Porozumění účetnímu systému
- Provádění předběžných analytických procedur
- Stanovení plánovací hladiny významnosti

3. Vytvoření plánu auditu

- Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
- Plánování auditorského přístupu
- Plán testů vnitřních kontrol
- Plán testů věcné správnosti
- Shrnutí a projednání plánu auditu

4. Provedení auditu

- Provádění testů spolehlivosti
- Provádění analytických testů věcné správnosti
- Provádění testů detailních údajů
- Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
- Posouzení účetní závěrky

5. Závěrečné procedury a vydání zprávy auditora

- Posouzení následných událostí
- Získání prohlášení vedení společnosti
- Příprava shrnutí závěrů auditu
- Zpráva auditora

3.9.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

Posouzení rizika je důležitou a rozhodující součástí auditorského postupu. Mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor identifikoval a vyhodnotil rizika výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce. Podle toho musí auditor určit, která rizika vyžadují při auditu zvláštní pozornost, a podle toho následně naplánovat a provést audit. Je-li riziko zakázky označeno jako obvyklé, může být auditorská zakázka přijata. V určitých případech, je-li riziko zakázky označeno za vyšší než obvyklé, může auditor zakázku odmítnout.

Podmínky auditorské zakázky by měly být s klientem projednány, písemně zdokumentovány a auditor by měl zajistit, aby podmínky byly v souladu s požadavky vymezených v právních předpisech a mezinárodních auditorských standardech. [4, 7]

3.9.2 Předběžné plánování procedury

V rámci předběžných plánovacích procedur musí auditor porozumět činnosti a oblasti podnikání klienta, vnitřnímu kontrolnímu systému a samotnému účetnímu procesu. K získání informací využívá auditor informace od vedení účetní jednotky a zaměstnanců, které jsou nutné k dosažení cílů auditu. Auditor by měl na obecné úrovni porozumět účetnímu systému tak, aby byl schopen identifikovat kontrolní rizika spojená s účetním systémem. Auditor dále musí provést předběžné analytické procedury, které jsou zaměřeny na ověření účetních zůstatků jednotlivých účtů v hlavní účetní knize a na vzájemné vazby mezi nimi. Jsou-li odhaleny výkyvy, prodiskutuje auditor výsledky s vedením účetní jednotky a určí, zdali jsou vysvětlení výkyvů přijatelná. Poslední částí předběžných plánovacích procedur je stanovení hladiny významnosti, tj. částka nesprávností, která bude považována za významnou ve vztahu k účetní závěrce. Při stanovení plánovací hladiny významnosti využívá auditor svůj úsudek, aby mohl odhadnout výši příslušné základny, ze které bude počítat hladinu významnosti. V praxi se pro stanovení materiality využívá procento z obrátu, z celkových aktiv nebo procento ze zisku před zdaněním z běžné činnosti.

3.9.3 Vytvoření plánu auditu

Plánování je důležitou podmínkou efektivní realizace zakázky. Správné naplánování auditu zajistí, aby byly včas odhaleny případné nedostatky či chyby v účetní závěrce, a aby bylo možné je opravit dříve, než bude účetní závěrka schválena valnou hromadou a zveřejněna. V této fázi auditu je povinen auditor identifikovat účty, u kterých existuje specifické riziko a které vyžadují zvláštní pozornost při přípravě auditu. Auditor by měl audit plánovat tak, aby efektivním způsobem získal přiměřené ujištění, že žádná potenciální chyba nezpůsobila zkreslení účetní závěrky. Pro všechny potenciální nesprávnosti poskytuje alespoň částečně auditorské ujištění vlastní posouzení, testy spolehlivosti a testy věcné správnosti. Etapa plánování auditu je ukončena připravením shrnutí plánování auditu a jeho projednáním jednak s auditorským týmem, a jednak s klientem. [6]

3.9.4 Provedení auditu

Auditor při provádění auditu využívá řadu metod, technik, testů a moderních nástrojů auditu. Načasování auditorských postupů se týká toho, kdy je auditor provede. U malých účetních jednotek se auditorské postupy provádějí na konci účetního období a po jeho skončení. Zatímco u středně velkých a velkých účetních jednotek, je nezbytné provést

auditorské postupy již v průběhu účetního období. Tento postup je označován jako „předběžný audit“ nebo „před audit“. Testy spolehlivosti vnitřních kontrol se většinou skládají z ověřovacího šetření, z pozorování a dotazování zaměstnanců. V případě, kdy výsledky testů spolehlivosti potvrdí, že interní kontroly v podniku fungují efektivně, měl by auditor provést základní stupeň testů věcné správnosti. V opačném případě, tedy když interní kontroly účinné nejsou, neměl by se auditor na ně spoléhat a měl by provést detailní testy věcné správnosti.

Analytické testy věcné správnosti provádí auditor, aby shromáždil důkazní informace k jednotlivým tvrzením, a použijí se pouze tehdy, pokud již auditor otestoval vnitřní kontroly a tímto testováním si potvrdil, že fungují efektivně. Auditor pak porovnává svůj odhad určité veličiny s tím, co uvádí účetní jednotka v účetní závěrce. Analytické testy věcné správnosti jsou sice založeny na stejném principu jako předběžné analytické postupy, nicméně se liší v důkladnosti, se kterou jsou prováděny. Hlavním cílem detailních testů je ověření věcné správnosti zůstatků jednotlivých účtů. [1, 8]

Domnívá-li se auditor, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, které by mohly mít dopad na účetní závěrku, bude po vedení účetní jednotky požadovat, aby tyto nesprávnosti byly opraveny. Odmítne-li účetní jednotka tyto úpravy provést, je na uvážení auditora, jakým způsobem tuto skutečnost promítne do svého výroku. Na závěr auditu je však nutné posoudit účetní závěrku jako celek a zhodnotit, zda odpovídá dílčím výsledkům získaných během auditu. Mezi základní principy při sestavování účetní závěrky patří předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Auditor musí zvážit, zda neexistují nějaké skutečnosti, které by mohly tento předpoklad zpochybnit. Při uplatnění předpokladu nepřetržitého trvání se na účetní jednotku pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat v podnikatelské činnosti a který nehodlá jít do likvidace nebo ukončit podnikatelskou činnost. [13]

3.9.5 Závěrečné procedury a vydání zprávy auditora

V poslední závěrečné fázi připravuje auditor zdokumentování svých zjištění a skutečností, které se týkají ověření účetní závěrky. Dále je nutno posoudit následné události, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro věrné a poctivé zobrazení skutečností z účetní závěrky. Následně auditor musí získat prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti za sestavení účetní závěrky včetně výroční zprávy a poté vypracovává zprávu auditora. [4]

Konečným výsledkem procesu auditu je tzv. **zpráva auditora**. Tato zpráva podává informace jak vedení společnosti, tak i jiným externím uživatelům, mezi které patří například akcionáři, společníci, dodavatelé, zaměstnanci apod. Zpráva auditora má předepsanou strukturu, která slouží k lepšímu pochopení a interpretaci obsahu a jejíž povinnou součástí je ověřená účetní závěrka. Obsahem zprávy je výrok, jímž auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku. Tento výrok je možno považovat za nejdůležitější část zprávy. Mezinárodní auditorské standardy rozlišují následující druhy výroků:

- **nemodifikovaný výrok** (tj. výrok bez výhrad),
- **modifikovaný výrok** (tj. výrok s výhradou, záporný výrok, odmítnutí vydat výrok).

Výrok bez výhrad obdrží účetní jednotka tehdy, poskytuje-li účetní závěrka uživatelům ve všech významných ohledech věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví. Kromě základního výroku bez výhrad může účetní jednotka obdržet také **výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti**. Tehdy auditor zdůrazní okolnosti, které ovlivňují účetní závěrku, nebo se jedná o skutečnosti, jež účetní jednotka není schopna sama ovlivnit, ačkoliv tyto skutečnosti mají na účetní závěrku dopad. Tyto skutečnosti musí být detailně popsány v příloze k účetní závěrce. O **výrok s výhradou** se jedná v případě, kdy auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné, ale nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Anebo v druhém případě, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, nicméně došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku by mohl být významný. Dalším typem modifikovaného výroku je **záporný výrok**. Tento výrok se vydává tehdy, když auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné a mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Posledním typem výroku je **odmítnutí vydat výrok** a ten se použije v případě, kdy auditor není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, ale domnívá se, že potenciální nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné a mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. [6, 13]

3.10 Výroční zpráva

Výroční zprávu mají povinnost sestavit účetní jednotky se zákonnou povinností auditu. Účelem výroční zprávy je komplexně a vyváženě informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Obsah výroční zprávy podléhá ověření auditorem. Cílem auditu výroční zprávy je posouzení, zda její obsah odpovídá údajům v účetní závěrce a zda výroční zpráva splňuje požadavky, které na ni klade zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. V souladu se ZoÚ by výroční zpráva měla rovněž obsahovat tyto finanční a nefinanční informace:

- o skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti podniku,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- o pracovněprávních vztazích,
- o tom, zda má podnik organizační složku v zahraničí,
- účetní závěrku,
- zprávu o auditu.

Výroční zpráva stejně jako účetní závěrka podléhá schválení valnou hromadou. Proces schválení musí proběhnout do šesti měsíců od rozvahového dne. Auditované účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku i výroční zprávu po jejich ověření auditorem a po schválení valnou hromadou, a to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období. [14, 29]

4 Účetní závěrka a její audit ve vybrané obchodní společnosti

Praktická část diplomové práce se zabývá analýzou a následně i auditem účetní závěrky české obchodní společnosti. Tato kapitola začíná představením vybrané obchodní společnosti a poté následuje druhá kapitola, která je věnována rozboru účetních výkazů, tvořících účetní závěrku a výroční zprávu společnosti. Ve třetí části jsou zahrnuty další podkapitoly věnující se samotnému procesu auditu. Tyto kapitoly se budou snažit zachytit a popsat veškeré fáze auditu, ale detailněji se zaměří především na audit pohledávek a to z toho důvodu, že krátkodobé pohledávky představují druhou nejvýznamnější položku v rozvaze společnosti.

4.1 Představení společnosti

Společnost P R O M O N T, a.s. se sídlem v Ostravě působí na českém trhu od roku 1990 jako veřejná obchodní společnost. Dne 1. ledna 2004 došlo ke změně právní formy, a z veřejně obchodní společnosti se stala akciová společnost P R O M O N T, a.s.

Hlavním předmětem činnosti této společnosti jsou komplexní dodávky technologií pro strojírenský, potravinářský, chemický, papírenský a farmaceutický průmysl. K dalším činnostem společnosti P R O M O N T, a.s. patří také zakázková a kusová výroba speciálních aparátů, například svařovaných tlakových nádob, nádrží, tepelných výměníků a potrubních celků z běžných uhlíkatých ocelí i jiných nerezových speciálů (viz Obr. 4.1). V současnosti společnost zaměstnává 112 kvalifikovaných zaměstnanců a disponuje výrobně montážními prostory o rozloze cca 3 500 m². [28]

Obr. 4.1 - Společnost P R O M O N T, a.s.



Zdroj: [28]

4.1.1 Základní údaje o společnosti

Níže uvedená Tab. 4.1 obsahuje základní informace o společnosti. Tyto informace jsou čerpány z výroční zprávy společnosti za rok 2015.

Tab. 4.1 - Základní údaje o společnosti

Obchodní jméno:	P R O M O N T, a.s.
Právní forma:	akciová společnost
IČO:	576 638
Sídlo:	Ostrava - Moravská Ostrava, ul. Musorgského 1029/9, PSČ 702 00
Výše základního kapitálu:	4 500 000,- Kč
Datum zápisu do OR¹:	19. 11. 1990
Webová stránka společnosti:	www.promont-as.cz

Společnost P R O M O N T, a.s. má hlavní sídlo v Moravskoslezském kraji, konkrétně v Ostravě. Dále disponuje celkem třemi výrobními halami, které se nachází v průmyslové oblasti městské části Mariánské Hory (viz Obr. 4.2 a 4.3) a jedna z výrobních hal je také v Paskově, okres Frýdek-Místek (viz Obr. 4.4).

Obr. 4.2 - areál BorsodChem MCHZ, s.r.o.



Výrobní hala A - BLOK	
Adresa:	Chemická 2039/1, Ostrava - Mar. Hory
Činnosti:	Strojírenská výroba, údržba, montáže
Plocha haly:	1 400 m ²
Max. váha výrobku:	25 000 kg

Zdroj: [28]

¹ Výpis z obchodního rejstříku je uveden v příloze č. 1

Obr. 4.3 - areál BorsodChem MCHZ, s.r.o.



Skladovací hala	
Adresa:	Chemická 2039/1, Ostrava - Mar. Hory
Činnosti:	Uskladnění výrobků a materiálů
Plocha haly:	1 400 m ²
Max. váha výrobku:	25 000 kg

Obr. 4.4 - areál BIOCEL Paskov, a.s.



Výrobní hala - BIOCEL	
Adresa:	Zahradní 762, Paskov
Činnosti:	Strojírenská výroba, údržba, montáže
Plocha haly:	800 m ²
Max. váha výrobku:	25 000 kg

Zdroj: Obr. 4.3 a Obr. 4.4 [28]

Společnost P R O M O N T, a.s. má vytvořen a certifikován integrovaný systém řízení kvality a ochrany životního prostředí (dle ISO 9001 a ISO 14001), který byl realizovaným certifikačním orgánem v prosinci 2015, společností BEST QUALITY, s.r.o. Tento integrovaný systém kvality je jednou z možností, jak může společnost svým zákazníkům poskytnout důvěru, že procesy probíhající ve společnosti jsou řízeny a že dodávaný výrobek nebo služba dosahuje požadované kvality. Nedílnou součástí tohoto integrovaného systému je i specifické vzdělávání zaměstnanců. Od roku 2013 byl úspěšně realizován ve firmě projekt „Podnikové vzdělávání zaměstnanců“, reg. č. CZ.1.04/1.1.02/94.00896, který byl financován z prostředků ESF prostřednictvím Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost, a státního rozpočtu ČR, kdy byla realizována např. školení svářečů, jeřábníků apod. (viz Obr. 4.5). Celková výše dotace činila 4 123 231,- Kč.

Společnost je dále zapojena také v projektu Zelená firma a umožňuje svým zaměstnancům zbavit se ekologickým způsobem vysloužilých drobných elektrospotřebičů a baterií, čímž rozšiřuje své aktivity v oblasti ochrany životního prostředí (viz Obr. 4.6). Cílem projektu Zelená firma, je ochrana životního prostředí zabezpečením zpětného odběru a efektivní recyklace nepotřebných elektrozařízení. Ta obsahují mnohé nebezpečné látky, jako je například olovo, rtuť apod. V současné době se projektu účastní více než 2000 firem. [23, 24, 25]

Obr. 4.5 - Logo: Operační program lidské zdroje a zaměstnanost



Zdroj: [25]

Obr. 4.6 - Projekt Zelená firma



Zdroj: [24]

Obr. 4.7 - Certifikát



Zdroj: [23]

Společnost P R O M O N T, a.s. je také držitelem mnoha certifikátů, například:

- Systému managementu kvality (QMS) dle normy ČSN EN ISO 9001:2009,
- Systému environmentálního managementu (EMS) dle normy ČSN EN ISO 14001:2005, který lze vidět na Obr. 4.7,
- Systému managementu pro bezpečnost práce a ochranu zdraví při práci dle normy ČSN OHSAS 18001:2008. [23]

4.1.2 Předmět činnosti

Hlavní činností společnosti P R O M O N T, a.s. jsou tyto výrobní a montážní služby:

- zpracování ocelí obvyklých jakostí,
- zpracování ocelí austenitických, duplexních ocelí a jiných nerezových speciálů,
- výroba tlakových nádob z nerezových a uhlíkatých ocelí,
- výroba skladovacích nádob z nerezových a uhlíkatých ocelí,
- realizace odstávek – opravy a strojní údržba technologických celků,
- komplexní strojní údržba točivých strojů, reaktorů, výměníků tepla, potrubních systémů a nádrží,
- potrubářské práce, včetně prací na plynových zařízeních,
- demontáže průmyslových zařízení (ocelových konstrukcí, potrubí, nádrží a strojního zařízení).

Svářečské práce jsou zajišťovány speciálně vyškoleným týmem 35 svářečů, řízených svářečským dozorem a kvalita svářečských prací je zastřešena Certifikátem AD 2000 – Merkblatt HP 0 und EN ISO 3834 – 2 dle PED 97/23/EC. Veškerá strojírenská výroba je podpořena silným technickým týmem, který je schopný požadované zakázky realizovat od zpracování návrhu, tj. zpracováním pevnostního výpočtu na základě vstupních požadavků formulovaných zákazníkem, vytvoření výrobní a montážní výkresové dokumentace, až po tvorbu finální dokumentace vyrobeného produktu. [26, 27]

Další činností společnosti P R O M O N T, a.s. je komplexní údržba technologických zařízení chemického závodu BorsodChem MCHZ, s.r.o. Ostrava. Strojní údržba je zajišťována čtyřiceti kvalifikovanými pracovníky s 24 hodinovým zajištěním pohotovostních služeb. Mezi hlavní činnosti strojní údržby patří:

- provozní odstávky technologických zařízení (nádrže, výměníky, potrubní celky),
- svařovací práce,
- měření vibrací,
- údržba rotačních strojů (mazání, výměna ložisek apod.),
- opravy pojišťovacích ventilů,
- obráběcí práce, renovace, výroba náhradních dílů,
- montáž, demontáž a rekonstrukce ocelových konstrukcí,

- vytahování trubkových svazků,
- utahování přírubových spojů na utahovací moment.

V rámci zajišťování služeb jsou také realizovány:

- plánované komplexní odstávky jednotlivých provozů nebo jejich částí v rámci investičních akcí a rozsáhlejší údržby a kontrol technologických zařízení,
- plánované každodenní opravy a montáže,
- neplánované odstávky, např. v důsledku poruch. [26]

Na Obr. 4.8 je možno vidět loga nejvýznamnějších odběratelů společnosti P R O M O N T, a.s., do nichž patří tyto hlavní společnosti:

- ArcelorMittal Ostrava, a.s.,
- BorsodChem MCHZ, s.r.o.,
- DUKOL Ostrava, s.r.o.,
- FERRAM STROJÍRNA, s.r.o.,
- GEA Wiegand GmbH, Německo,
- Chemoproject Nitrogen, a.s.,
- LENZING BIOCEL Paskov, a.s.,
- VÍTKOVICE HEAVY MACHINERY, a.s.

Obr. 4.8 - Loga významných odběratelů společnosti P R O M O N T, a.s.



Zdroj: vlastní zpracování [28]

4.1.3 Organizační schéma

Společnost P R O M O N T, a.s. má sestavenou vlastní organizační strukturu, kde v jejím čele stojí statutární orgán - představenstvo. Kontrolním orgánem je dozorčí rada, která dohlíží na výkon působnosti představenstva a činnost společnosti. Dále je organizační struktura soustředěná do několika úseků, ze kterých plynou vazby nadřízenosti, podřízenosti, pravomoci a odpovědnosti jednotlivých lidí.²

4.2 Účetní závěrka společnosti

Účetní závěrka je proces, který trvá několik měsíců. V akciové společnosti P R O M O N T se začíná provedením inventarizace zásob, majetku, pohledávek, závazků, poté následuje zaúčtování inventarizačních rozdílů, vyúčtování kurzových rozdílů, vyúčtování dohadných položek, tvorba rezerv, tvorba opravných položek, dále zaúčtování odložené daně, pokud vznikla a dalšími účetními postupy. Následuje sestavení obrátové předvahy, uzavření účetních knih, sestavení účetních výkazů a přílohy k účetní závěrce.

Společnost P R O M O N T, a.s. sestavila za účetní období 2015 tuto účetní závěrku, která se skládá se z:

- rozvahy,
- výkazu zisku a ztráty,
- přílohy k účetní závěrce,
- přehledu o peněžních tocích.

Společnost účtuje v soustavě podvojného účetnictví a účetní závěrka je sestavena jako řádná a v plném rozsahu. Účetní výkazy jsou sestaveny v tisících Kč. Účetní jednotka je měsíčním plátcem DPH. Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vyplývá z § 20 odst. 1 zákona o účetnictví, který stanovuje konkrétní podmínky pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem. [22]

Společnost P R O M O N T, a.s. splňuje za období 2015 tato kritéria:

- a) aktiva celkem k rozvahovému dni činí 129 439 tis. Kč,
- b) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činí 112.

² Organizační schéma společnosti je uvedeno v příloze č. 2

Poté dochází ke schválení účetní závěrky valnou hromadou, zpracování a ověření výroční zprávy a samotné zveřejnění účetní závěrky. Nakonec se provádí výpočty daňových odpisů, identifikace daňově neúčinných nákladů a výnosů a výpočet splatné daně z příjmů. Posledním krokem procesu je sestavení přiznání k dani z příjmů právnických osob.

4.2.1 Rozvaha

Sestavení rozvahy proběhlo k rozvahovému dni, tj. 31. 12. 2015, v plném rozsahu. Rozvahu tvoří dvě základní části – aktivní a pasivní, přičemž aktiva se vždy rovnají pasivům. První strana rozvahy obsahuje název, právní formu, identifikační číslo, sídlo společnosti a jednotlivé položky aktiv. [22]

AKTIVA

Aktiva jsou v rozvaze rozdělena klasicky podle likvidnosti jednotlivých složek majetku.³ Aktiva se člení do tří základních skupin – dlouhodobý majetek, oběžný majetek a časové rozlišení (viz Tab. 4.2). U každé položky je vykázán stav ke konci běžného a minulého účetního období. Stav aktiv za běžné období je rozdělen do tří sloupců, brutto, korekce a netto. Čtvrtý sloupec ukazuje stav majetkové složky za předchozí účetní období a je uveden v ocenění netto. Do aktivních položek firmy P R O M O N T, a.s. patří zejména:

- software,
- pozemky,
- stavby,
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,
- jiný dlouhodobý majetek,
- materiál,
- nedokončená výroba a polotovary,
- pohledávky z obchodních vztahů,
- státní daňové pohledávky,
- peníze,
- účty v bankách,
- náklady a příjmy příštích období.

³ Rozvaha je uvedena v příloze č. 3

Tab. 4.2 – Skladba aktiv za jednotlivé roky [v tis. Kč]

Položka	2011	2012	2013	2014	2015
AKTIVA CELKEM	78 435	109 075	142 840	123 363	129 439
Dlouhodobý majetek	11 033	13 601	15 326	13 692	19 338
Dlouhodobý nehmotný majetek	252	14	217	142	68
Dlouhodobý hmotný majetek	10 781	13 587	15 109	13 550	19 270
Oběžná aktiva	66 499	94 821	126 749	109 213	109 724
Zásoby	4 597	19 898	12 803	2 756	12 913
Krátkodobé pohledávky	52 042	46 112	47 364	46 148	36 492
Krátkodobý finanční majetek	9 860	28 811	66 582	60 309	60 319
Časové rozlišení	903	653	765	458	377

Zdroj: vlastní zpracování dle výroční zprávy [22]

Dlouhodobý majetek společnosti P R O M O N T, a.s. se dělí na hmotný a nehmotný. Jedinou nehmotnou složku majetku tvoří software. Za rok 2015 hodnota softwaru po korekci vychází 68 tis. Kč. Dlouhodobý hmotný majetek se skládá ze samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí, pozemků, staveb a jiného dlouhodobého hmotného majetku. V roce 2015 došlo k nárůstu dlouhodobého hmotného majetku a to o 5 720 tis. Kč. Jednalo se zejména o nákup čtyř svařovacích zařízení, horizontálního soustruhu, vrtačky a také nákup nového automobilu.

Do **oběžného majetku** patří zásoby, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Podstatnou částí zásob je nedokončená výroba polotovary, která činí 10 029 tis. Kč, na konci roku 2015. Zbylou částí zásob je materiál na skladech, který je ve výši 2 884 tis. Kč. Největší část krátkodobých pohledávek tvoří pohledávky z obchodních vztahů, které činí 34 460 tis. Kč. Druhou významnou položkou jsou daňové pohledávky, které představují zejména zaplacené zálohy na daň z příjmů a to ve výši 1 428 tis. Kč. A dále se také do této skupiny řadí krátkodobé poskytnuté zálohy a jiné pohledávky. Ovšem největší podíl na oběžných aktivech má skupina krátkodobého finančního majetku, kde nejvýznamnější položkou jsou peníze na bankovních účtech, a to v částce 60 255 tis. Kč. Pokladní hotovost má velmi nízký objem, tj. částka 64 tis. Kč, která tvoří vcelku bezvýznamnou část finančního majetku.

PASIVA

Pasiva neboli zdroje financování majetku se v rozvaze člení podle jejich původu, na vlastní a cizí. V prvním sloupci se nachází stav za běžné účetní období a druhý sloupec představuje stav pasiv za minulé účetní období. Pasivní část majetku tvoří tři základní skupiny – vlastní kapitál, cizí zdroje a časové rozlišení pasiv (viz Tab. 4.3). Mezi zdroje financování majetku firmy P R O M O N T, a.s. patří:

- základní kapitál,
- rezervní fond,
- nerozdělený zisk minulých let,
- výsledek hospodaření běžného účetního období,
- krátkodobé závazky,
- jiné závazky,
- dohadné účty pasivní,
- výdaje a výnosy příštích období.

Tab. 4.3 - Skladba pasiv za jednotlivé roky [v tis. Kč]

Položka	2011	2012	2013	2014	2015
PASIVA CELKEM	78 435	109 075	142 840	123 363	129 439
Vlastní kapitál	63 567	75 517	96 623	108 881	112 826
Základní kapitál	4 500	4 500	4 500	4 500	4 500
Kapitálové fondy	14 000	10 000	4 000	0	0
Rezervní fondy	900	900	900	900	900
Výsledek hospodaření min. let	42 914	44 167	60 117	87 223	103 480
Výsledek hospodaření BÚO	1 252	15 950	27 106	16 258	3 946
Cizí zdroje	14 421	33 445	45 978	14 043	16 585
Krátkodobé závazky	14 421	33 445	45 978	14 043	16 585
Časové rozlišení	447	113	239	439	28

Zdroj: vlastní zpracování dle výroční zprávy [22]

4.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Poslední výsledovka společnosti byla sestavena za období 1. 1. 2015 – 31. 12. 2015, v druhovém členění.⁴ Hodnoty jsou rozděleny do dvou sloupců. První sloupec vykazuje údaje za běžné účetní období a druhý sloupec vymezuje hodnoty z minulého

⁴ VZZ je uveden v příloze č. 4

účetního období. Výkaz zisku a ztráty (dále jen VZZ) obsahuje pět základních skupin výnosů (tržby za prodej zboží, výkony, tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu, ostatní provozní výnosy a ostatní finanční výnosy), které jsou označeny římskými číslicemi. Náklady k nim přiřazené jsou označené písmeny. Hvězdičkou jsou vyznačeny finální výsledky hospodaření – tj. provozní, finanční, za běžnou činnost, za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním.

V roce 2015 společnost nevykazuje žádné tržby za prodej zboží, nulové jsou také náklady vynaložené na prodané zboží a tedy i obchodní marže (viz Tab. 4.4). Základním výnosem pro společnost jsou výkony, konkrétně tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, které oproti předešlému roku klesly o 14,26 %. Náklady k těmto výkonům tvoří výkonová spotřeba, přidaná hodnota, osobní náklady, daně a poplatky a odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. Výkonovou spotřebu tvoří spotřeba materiálu a energie a dále také služby. Celková výkonová spotřeba na konci roku 2015 činila 80 835 tis. Kč.

Tab. 4.4 - Vybrané položky výsledovky [v tis. Kč]

Položka	2011	2012	2013	2014	2015
Výkony	133 497	197 820	188 605	169 245	145 103
Výkonová spotřeba	86 026	125 010	104 409	92 868	80 835
Přidaná hodnota	47 472	72 810	84 196	76 377	64 268
Osobní náklady	43 104	47 155	49 371	51 271	60 365
Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	168	382	209	94	0
Ostatní provozní výnosy	2 873	331	1 279	1 226	1 237
Ostatní provozní náklady	1 257	496	48	340	1 730
Provozní výsledek hospodaření	1 810	20 965	31 116	21 290	5 532
Výnosové úroky	4	33	190	241	114
Ostatní finanční výnosy	1 013	1 322	3 320	602	334
Ostatní finanční náklady	947	2 617	1 154	2 046	462
Finanční výsledek hospodaření	70	-1 262	2 356	-1 203	-415
Daň z příjmů za běžnou činnost	628	3 753	6 366	3 829	1 171
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	1 252	15 950	27 106	16 258	3 946

Zdroj: vlastní zpracování dle výroční zprávy [22]

4.2.3 Přehled o peněžních tocích

Výkaz cash flow byl sestaven nepřímou metodou. Peněžní toky jsou rozčleněny podle provozní, investiční a finanční činnosti. Jednotlivé hodnoty jsou uvedeny ve sloupci s daným popisem.⁵ Cash flow vybrané společnosti začíná počátečním stavem peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, který se rovná konečnému stavu z minulého účetního období. Dále následuje výpočet čisté změny peněžních prostředků a jejich ekvivalentů za sledované účetní období. Peněžní toky z hlavní výdělečné neboli provozní činnosti vychází z výsledku hospodaření za běžnou činnost před zdaněním, který je upraven o nepeněžní operace (tj. odpisy stálých aktiv, změna stavu opravných položek a rezerv a vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky). Následuje změna stavu pracovního kapitálu, který je upraven o nepeněžní složky pracovního kapitálu, dále o změnu stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a přechodných účtu pasiv, a také o změnu zásob. Po odečtení zaplacené daně z příjmů za běžnou činnost a přičtení přijatých úroků vychází čistý peněžní tok z provozní činnosti. Následuje výpočet čistého peněžního toku z investiční činnosti, který se ve společnosti skládá z výdajů spojených s nabytím stálých aktiv. Výsledná čistá změna je připočtena k počátečnímu stavu a tím společnost zjišťuje stav peněžních prostředků a jejich ekvivalentů na konci účetního období. [12, 30]

4.2.4 Příloha k účetní závěrce

Příloha je rozdělena do třech kapitol, které doplňují informace o společnosti a zpřesňují údaje obsažené především v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. [22]

Obecné údaje

První část přílohy k účetní závěrce obsahuje základní údaje o společnosti – název, sídlo firmy, identifikační číslo, právní formu, předmět podnikání, datum vzniku účetní jednotky a jednotlivé členy představenstva.

Obecné účetní zásady

Začátek druhé kapitoly přílohy tvoří právní předpisy a účetní zásady, kterými se společnost řídí při vedení účetnictví a při sestavení účetní závěrky.

⁵ Přehled o peněžních tocích je uveden v příloze č. 5

Společnost se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v platném znění a Českými účetními standardy.

1. Při oceňování majetku a závazků a při účtování o výsledku hospodaření bere účetní jednotka za základ:
 - a) veškeré náklady a výnosy, které se vztahují k účetnímu období bez ohledu na datum jejich placení,
 - b) rizika, ztráty a znehodnocení, které se týkají majetku a závazků a jsou účetní jednotce známy ke dni sestavení účetní závěrky.
2. Majetek a závazky, vyjádřené v cizí měně, se přepočítávají na českou měnu směnným kurzem devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou.
3. Jednotlivé složky majetku a závazků v účetnictví a v účetní závěrce oceňuje účetní jednotka těmito závaznými způsoby:
 - a) dlouhodobý majetek, kromě zásob, s výjimkou majetku vytvořeného vlastní činností, se oceňuje pořizovacími cenami nebo reprodukčními pořizovacími cenami,
 - b) dlouhodobý majetek, kromě zásob, vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady,
 - c) zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady, tj. v přímých nákladech včetně výrobní režie,
 - d) zásoby nakoupené se oceňují pořizovacími náklady,
 - e) peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich nominálními hodnotami,
 - f) cenné papíry a majetkové účasti se oceňují cenami pořízení,
 - g) nakoupený nehmotný majetek, kromě pohledávek, se oceňuje pořizovacími cenami,
 - h) nehmotný majetek, kromě pohledávek, vytvořený vlastní činností, se oceňuje vlastními náklady nebo reprodukčními pořizovacími cenami, pokud jsou nižší.

Použité účetní metody

Účtování zásob ve společnosti probíhá způsobem B, kdy na konci účetního období je provedena fyzická inventura stavu zásob a je porovnávána se skladovou evidencí. [22]

Druhy materiálu účtované přímo do spotřeby:

- pohonné hmoty,
- kancelářské potřeby,
- pracovní ochranné pomůcky,
- ostatní drobný režijní materiál do pořizovací ceny ve výši 40 000 Kč.

Účtování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek:

- pozemky (účet 031),
- stavby (účet 021),
- samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od částky vyšší 40 000 Kč (účet 022),
- ostatní hmotný investiční majetek (účet 029).

Dlouhodobý nehmotný majetek:

- software s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění vyšším než 60 000 Kč (účet 013).

Dlouhodobý finanční majetek – společnost neeviduje žádný dlouhodobý finanční majetek.

Způsoby odpisování

Všechny druhy hmotného a nehmotného majetku jsou odepisovány ve stejné výši daňových i účetních odpisů. Pro všechny druhy majetku bylo zvoleno zrychlené odepisování. Nehmotný majetek je odepisován podle ustanovení zákona o dani z příjmů v platném znění. Účetní odpisy jsou shodné s daňovými. [22, 30]

Doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztráty

V závěru přílohy je věnována pozornost pohybům dlouhodobého majetku a detailní vysvětlení jednotlivých položek aktiv a pasiv. Dále jsou zde uvedeny celkové náklady na odměny statutárnímu auditorovi, informace o spřízněných osobách a výše dotace společnosti. [22]

4.2.5 Výroční zpráva

Společnost P R O M O N T, a.s. vyhotovila výroční zprávu složenou z dvanácti kapitol, věnujících se uplynulému účetnímu období.

První část této zprávy obsahuje základní identifikační údaje o společnosti, které jsou již uvedeny v příloze k účetní závěrce (viz kapitola 4.2.4). Následuje úvodní slovo předsedy představenstva Ing. Jiřího Adamce, který plní zároveň funkci statutárního orgánu. Třetí kapitola obsahuje profil společnosti, kde jsou uvedeny informace o založení společnosti a o předmětu činnosti, kterým se daná společnost zabývá. Následující čtyři kapitoly se věnují účetním výkazům, jako je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a příloze k účetní závěrce. Další částí výroční zprávy je zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, ve které se nachází především informace o ovládajících a ovládaných osobách, ale také o uzavřených smlouvách apod. Tato zpráva byla sestavena dne 31. března 2016. Devátý oddíl obsahuje zprávu auditora, které se podrobněji věnuje závěr práce v kapitole 4.6. V posledních třech kapitolách výroční zprávy je uvedena zpráva představenstva, zpráva dozorčí rady a také vývojové tendence od roku 2004 až do roku 2015. Závěr výroční zprávy obsahuje seznam nejvýznamnějších obchodních odběratelů (viz Obr. 4.8), plán pro rok 2016 a jména jednotlivých členů představenstva. [22, 30]

4.3 Proces auditu v obchodní společnosti

Příprava na audit je velmi složitý proces shromažďování potřebných podkladů a informací. Společnost má ze zákona povinnost předložit auditorovi řadu dokumentů, které si auditor vyžádá a vytvořit mu tak odpovídající podmínky pro výkon jeho činnosti. Auditor si stanoví na začátku auditu dva obecné cíle. Jedním z nich je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost. Druhým cílem auditora je vydat zprávu auditora s odpovídajícím výrokem.

4.3.1 Předběžné plánovací procedury

Společnost P R O M O N T, a.s. není pro auditorskou společnost novým klientem, jelikož již několik účetních období, tj. od přeměny z veřejně obchodní společnosti na akciovou společnost, nezměnila auditora. Z tohoto důvodu jsou v této části práce, dvě fáze tj. „činnosti před uzavřením smlouvy“ a „předběžné plánování“ sloučeny do jedné společné fáze, a to „Předběžné plánovací procedury“. Před samotným uzavřením smlouvy

s klientem musí auditorská společnost posoudit míru rizika zakázky a na jejím základě se rozhodne, zda zakázka bude přijata či nikoliv. Auditorské riziko vzniká, pokud auditor vydá výrok k účetní závěrce, která obsahuje významné nesprávnosti. Nesprávnost může vzniknout při zaúčtování transakcí nebo při zpracování účetní závěrky. S tímto auditorským rizikem souvisí riziko zakázky. Auditorská společnost spolu s vedením společnosti zvážili potřebné faktory a usoudili, že jim nejsou známy informace o existenci podnikatelského rizika, které by mohly audit negativně ovlivnit. S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem je riziko zakázky auditorem vyhodnoceno jako obvyklé a tudíž může auditor bez obav zakázku přijmout.

Audit ve společnosti je proveden na základě písemné smlouvy o provedení auditu účetní závěrky uzavřené mezi statutárním orgánem společnosti, předsedou představenstva, Ing. Jiřím Adamcem a auditorskou společností HARD audit, s.r.o. Obsahem smlouvy je stanovení cíle a rozsahu zakázky, odpovědnosti auditora za provedení auditu, odpovědnosti účetní jednotky za účetní závěrku a odměna auditorské společnosti za poskytnutí služeb. Tato odměna se stanoví dohodou mezi auditorem a klientem v souladu s ustanoveními zákona. Ze smlouvy dále také vyplývá, že kromě provedení auditu, poskytuje auditorská společnost za úplaty i poradenské služby nad rámec již zmíněného auditu. Po provedení auditu vypracovala auditorská společnost Zprávu nezávislého auditora, a to dne 2. května 2016. Tato zpráva je připojena k účetní závěrce za rok 2015 ve Sbírce listin obchodního rejstříku. Audit je proveden v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů a také v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

Předběžné plánování zahrnuje aktivity související s poznáváním klienta. Auditor získává potřebné informace pozorováním či prováděním analytických procedur, nejčastějším způsobem je však získávání informací formou rozhovorů se zaměstnanci a vedením společnosti. Před samotným provedením auditu, auditor provedl dotazování zaměstnanců společnosti (viz Tab. 4.5) a požadoval předložení následující dokumentace:

1. Právní dokumenty a smlouvy
 - výpis z obchodního rejstříku,
 - zakladatelské dokumenty a stanovy společnosti,
 - živnostenská oprávnění,
 - registraci k daním,
 - organizační strukturu společnosti,

- zápisy z průběhu valných hromad za jednotlivé roky.
- 2. Vnitropodniková legislativa v oblasti účetnictví
 - veškeré interní směrnice, které upravují účetnictví (oběh účetních dokladů, specifické účetní postupy, způsoby oceňování, odpisový plán majetku, dokumentace k používanému informačnímu systému apod.).
- 3. Zprávy auditora
 - zprávy auditora s uvedením výroku za minulé roky.
- 4. Zprávy z kontrol finančního úřadu
 - veškeré zprávy z daňových kontrol předané společnosti v průběhu minulých let.
- 5. Veškeré materiály k účetní závěrce za minulé účetní období
 - účtový rozvrh za minulé účetní období,
 - účetní knihy (deník, hlavní kniha, knihy syntetických a analytických účtů apod.),
 - inventurní soupisy majetku a závazků,
 - přehled pohledávek, které nebyly uhrazeny,
 - přehled závazků po lhůtě splatnosti,
 - přehled přijatých bankovních úvěrů, čerpání úvěru, úrokové sazby apod.
- 6. Veškeré účetní výkazy a materiály daného účetního období
 - účetní výkazy daného účetního období s porovnáním minulého období,
 - aktuálně platný účtový rozvrh,
 - finanční plán na dané účetní období,
 - přehled zásob podle účtů,
 - přehled neuhrazených pohledávek,
 - přehled závazků po lhůtě splatnosti,
 - základní informace o finančních investicích společnosti.

4.3.2 Vnitřní účetní a kontrolní systém

V obchodní společnosti neexistuje vnitřní kontrolní útvar, proto jsou kontrolní procesy zabezpečovány pomocí vlastních pracovníků v rámci jednotlivých útvarů. Při auditu účetní závěrky spolupracují s auditorem dva kmenoví zaměstnanci, kteří mají na starost pouze zajištění podkladů k fakturaci a jednotlivé zaúčtování faktur. Dále má společnost zaměstnaných pět pracovníků, tzv. techniků, kteří mají na starost jednotlivé zakázky a s tím související přípravu dokladů apod. Společnost pracuje v účetním programu

„KLIENT“ od firmy SOFTapp. Tato společnost byla založena v roce 1992 a zabývá se vývojem a implementací informačních ekonomických systémů. Společnost SOFTapp má nyní dvě pobočky. Sídlo firmy je v Bílovci, zde se zajišťuje veškerá administrativa. Druhá pobočka se nachází ve Valašském Meziříčí a zaměřuje se především na vývoj a podporu informačních ekonomických systémů. Na základě rozhovoru s pracovníkem společnosti, konkrétně s paní účetní, byl vyplněn dotazník pro plán testů spolehlivosti (viz Tab. 4.5).

4.3.3 Stanovení hladiny významnosti

Důležitým krokem předběžných plánovacích procedur je stanovení hladiny významnosti, tzn. určení hraniční částky. Pokud je stanovená výše překročena, jedná se již o významnou nesprávnost. Pro účely diplomové práce je hladina významnosti stanovena ve výši 1 % z celkových aktiv. Na základě údajů z rozvahy sestavené k 31. 12. 2015 celková aktiva činila 129 439 tis. Kč. Plánovací hladina významnosti je tedy vypočtena v částce 1 294 390 Kč. Částky, které se nachází pod touto hranicí, jsou akceptovatelné a nezakreslují účetní závěrku. Hladina významnosti je takto stanovena z důvodu, že hodnota celkových aktiv se v průběhu let příliš neměnila. Zatímco například výsledek hospodaření běžného účetního období má velké výkyvy v jednotlivých letech.

Tab. 4.5 - Dotazník pro plán testů spolehlivosti

Otázky auditora	ANO	NE	Pozn.
1. Obecná kritéria			
Došlo v kontrolovaném období (rok 2015) k významné změně právních předpisů týkajících se oblasti účetnictví?	x		Zákon o rezervách, Zákon o dani z příjmů, Zákon o DPH
Došlo v kontrolovaném období (rok 2015) k organizačním změnám podle právních předpisů?		x	
2. Účetní systém			
Je v účetním oddělení dostatek kvalifikovaných pracovníků? Pokud ano, kolik?	x		2 kmenoví zaměstnanci
Jsou pracovníci účtárny pravidelně proškolení?	x		
Využívá společnost i nějaké externí zaměstnance?	x		Externí firma na zpracování všech dokumentů vč. mezd
Používá ÚJ nějaký software pro vedení účetnictví?	x		Účetní program KLIENT
Došlo v průběhu kontrolovaného období u programu pro vedení účetnictví k závažným výpadkům či poruchám?		x	
3. Vedení účetnictví			
Jsou účetní záznamy řádně doloženy účetními doklady?	x		
Je účtový rozvrh v souladu se směrnou účtovou osnovou?	x		
Je účtový rozvrh každoročně aktualizován?	x		
Jsou opravné účetní záznamy časté?		x	
Obsahují účetní doklady veškeré povinné skutečnosti dle ZoÚ?	x		
Má ÚJ zpracovaný odpisový plán pro dlouhodobý majetek?	x		
Jsou odpisy v souladu se ZoÚ, vyhláškou a ČÚS?	x		
Je vedená průkazná skladová evidence zásob?	x		
Jsou prováděny inventury pravidelně alespoň jednou ročně?	x		
Jsou zásoby pojištěny?	x		
Vytváří společnost zákonnou rezervu na opravy dlouhodobého majetku?		x	
Byla zjištěna nějaká rizika nebo budoucí výdaje, na která by měla společnost vytvořit rezervu?		x	

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Identifikace významných účtů

Po stanovení hladiny významnosti je třeba dále určit, které účty jsou pro nás významné, a tudíž by jim měla být věnována větší pozornost při testování. Při výběru takovýchto účtů je nutno brát ohled na množství transakcí, které byly na daném účtu zaznamenávány v průběhu roku. Důležitou roli také hrají rizika, která byla identifikována a jak tato rizika mohou vybrané účty ovlivnit. Po přezkoumání účetních výkazů za jednotlivé roky byly stanoveny dva významné účty. Jako nejvýznamnější položka – Účty v bankách ve výši 60 255 tis. Kč. Vzhledem k tomu, že obchodní společnost neneviduje žádné úvěry ani finanční investice je riziko této položky velmi nízké a z tohoto důvodu, za nejvýznamnější položku bude označena položka – Pohledávky z obchodních vztahů v částce 36 023 tis. Kč. Pohledávky z obchodních vztahů jsou velmi důležité, neboť pokaždé, když společnosti prodá svůj výrobek či službu na fakturu, vzniká pohledávka.

4.5 Provedení auditu pohledávek

Audit pohledávek je zaměřen na dlouhodobé a krátkodobé pohledávky. Jako cíl auditu ve společnosti P R O M O N T, a.s. byl stanoven audit krátkodobých pohledávek. Oblast krátkodobých pohledávek byla vybrána především z důvodů, výše uvedených. Dlouhodobé pohledávky společnost neneviduje. Společnost účtuje na bázi kalendářního roku, kterým je účetní období začínající od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015. Za toto období se také provádí audit pohledávek.

4.5.1 Charakteristika pohledávek

K rozvahovému dni společnost vykazuje krátkodobé pohledávky v celkové výši 38 055 tis. Kč. Řadí se zde pohledávky z obchodních vztahů, dále pohledávky vůči státu, krátkodobé poskytnuté zálohy a také jiné pohledávky. Následující testování se bude týkat pouze těch nejvýznamnějších pohledávek, což jsou pohledávky z obchodních vztahů v částce 36 023 tis. Kč, hodnota brutto. Společnost P R O M O N T, a.s. eviduje pohledávky, jak v tuzemské tak i zahraniční měně. Zahraniční klienti pochází z Evropské unie a z toho vyplývá, že společnost vystavuje faktury i v cizí měně, konkrétně v eurech. V průběhu roku se pohledávky v cizí měně přepočítávají na českou měnu devizovým kursem vyhlášeným Českou národní bankou (dále jen ČNB), k 1. pracovnímu dni v měsíci, ve kterém došlo k vystavení faktury. Společnost je také povinna k datu sestavení účetní závěrky přepočítat své pohledávky aktuálním kursem ČNB, ve většině případů je to kurs k 31. 12., daného roku.

Cílem auditu pohledávek je zjištění, zda vykazované pohledávky existují, jsou zaúčtovány ve správné výši a ve správném účetním období. Existence pohledávek se ověřuje konfirmačními dopisy. Dalším úkolem testování může být také ocenění pohledávek, tzn. zda, jejich ocenění odpovídá skutečnosti, zda jsou pohledávky oprávněné anebo zda jsou či nejsou nadhodnoceny. K nadhodnocení pohledávek může dojít několika způsoby. Jednou z možností je situace, že prodej zboží či služby již byl zaúčtován, ale ke skutečnému předání došlo až v příštím účetním období anebo společnost zaúčtuje operaci ve vyšší částce, než měla být. Dalším způsobem může být situace, kdy jsou pohledávky podhodnoceny. Příčinou podhodnocení může být dodání zboží nebo poskytnutí služby v běžném období, avšak tržby jsou nesprávně zaúčtovány až v příštím období.

4.5.2 Testování pohledávek

V rámci testování pohledávek z obchodních vztahů, budou pro účely diplomové práce, provedeny tři testy. První test je zaměřen na ověření existence pohledávek a odsouhlasení jeho sumy na stav v hlavní knize. Následně je proveden test vybraného vzorku ze saldokonta pohledávek. A poslední testování je soustředěno na další důležité náležitosti, jako je ověření záporných zůstatků, tvorba opravných položek po datu splatnosti nebo přezkoumání aplikace cizích měn.

Odsouhlasení saldokonta pohledávek

Auditor si od svého klienta vyžádal saldokonto pohledávek k rozvahovému dni, což je rozpis pohledávek dle jednotlivých faktur. V rozpisu je uvedeno jméno zákazníka, datum vystavení faktury, datum splatnosti, účetní měsíc, částka, ve které je pohledávka zaúčtována a částka zbývajících k úhradě. Dále je zde uvedena, u zahraničních pohledávek, měna, ve které je pohledávka zachycena a také měnový kurs k určitému datu. Celkovou sumu pohledávek je nutno odsouhlasit na stav v hlavní knize, aby auditor mohl nadále se saldokontem pracovat. Hodnota krátkodobých pohledávek v saldokontě byla ve výši 36 059 tis. Kč. Tuto částku je nezbytné odsouhlasit na zůstatek účtu 311 – Pohledávky z obchodního styku v hlavní knize, který činí 36 023 tis. Kč. Ověřením podkladů ze salda pohledávek na údaje v hlavní knize **byla zjištěna** drobná odlišnost ve výši 36 tis. Kč. Tato částka představuje výši kursových rozdílů z přecenění pohledávek k datu sestavení účetní závěrky (viz Tab. 4.6).

Přepočet zahraničních pohledávek

Společnost P R O M O N T, a.s. eviduje pohledávky z obchodních vztahů na účtu 311, v členění na tuzemské pohledávky a pohledávky v cizí měně. Každá společnost má povinnost přepočítat své pohledávky k datu sestavení účetní závěrky a tento přepočet se provádí kursem ČNB. Kurs ČNB vydaný k 31. 12. 2015 byl ve výši 27,025,- Kč/EUR. Přepočet pohledávek v cizí měně slouží k ověření zůstatku zachyceného v účetnictví společnosti v souladu se ZoÚ. V následujícím kroku pomocí tohoto kursu je proveden přepočet pohledávek a dochází k vyčíslení kursových rozdílů, které jsou zaúčtovány na příslušné nákladové a výnosové účty. Kursové zisky jsou zaúčtovány ve prospěch účtu 663 a kursové ztráty na vrub účtu 563. Po ukončení tohoto testu auditor potvrdil, že kursové rozdíly jsou zaúčtovány ve správně výši, na správných účtech a žádné jiné nesrovnalosti nebyly nalezeny. [10, 30]

Tab. 4.6 - Přepočet zahraničních pohledávek

Firma	Kurs ČNB	Hodnota pohledávek k jejich vzniku	Hodnota pohledávek k 31.12.2015	Kursový rozdíl
SKW	27,025	388 360,00	378 350,00	-10 010,00
SKW	27,025	325 251,50	316 868,13	-8 383,38
CHEMOPROJECT NITR.	27,025	29 306,60	28 592,45	-714,15
CHEMOPROJECT NITR.	27,025	58 613,20	57 184,90	-1 428,30
CHEMOPROJECT NITR.	27,025	174 855,66	171 554,70	-3 300,96
Chemoproject, a.s.	27,025	82 635,00	81 075,00	-1 560,00
GEA Wiegand	27,025	2 634 314,90	2 634 802,38	487,48
GEA Wiegand	27,025	34 477,52	34 483,90	6,38
GEA Wiegand	27,025	11 357,06	11 296,45	-60,61
GEA Wiegand	27,025	86 400,60	85 939,50	-461,10
GEA Wiegand	27,025	1 902 420,00	1 897 155,00	-5 265,00
GEA Wiegand	27,025	36 585,00	36 483,75	-101,25
GEA Wiegand	27,025	1 073 160,00	1 070 190,00	-2 970,00
Bronswerk Heat Trans	27,025	941 237,20	938 632,30	-2 604,90
GEA Wiegand	27,025	102 965,00	102 965,25	0,25
Celkem		7 881 939,24	7 845 573,70	-36 366

Zdroj: vlastní zpracování [30]

Konfirmace pohledávek

Dalším krokem k ověření pohledávek je, že si auditor vybere ze saldokonta pohledávek určitý vzorek. Vypočítá velikost vzorku, tedy počet odběratelů, jimž bude zaslán konfirmační dopis, který obsahuje celkovou částku zaúčtované pohledávky. Velikost vzorku závisí na částce zaúčtované na účtu 311 a zároveň na stanovené materialitě. Ze saldokonta pohledávek bylo tedy vybráno těchto šest odběratelů, jejichž výše pohledávky, přesahuje hranici plánovací hladiny významnosti. V níže uvedené Tab. 4.7 jsou uvedené informace vybraného vzorku odběratelů.

Tab. 4.7 - Konfirmace pohledávek k 31. 12. 2015

Odběratelé	Částka	Měna	Konfirmace	Rozdíl	Pozn.
GEA Wiegand GmbH	97 495,00	EUR	97 495,00	0,00	
BorsodChem MCHZ, s.r.o.	4 057 162,00	CZK	4 057 162,00	0,00	
GEA Wiegand GmbH	70 200,00	EUR	70 200,00	0,00	
ZVU Engineering, a.s.	1 226 940,00	CZK	1 226 940,00	0,00	
BorsodChem MCHZ, s.r.o.	2 345 967,00	CZK	1 894 724,00	451 243,00	[1]
Chemoprojekt, a.s.	3 267 290,00	CZK	0,00	3 267 290,00	[2]

Zdroj: vlastní zpracování [30]

Na základě vybraného vzorku, budou odeslány těmto odběratelům konfirmační dopisy. Po obdržení těchto konfirmací do nich společnosti doplní požadované údaje. Každý konfirmační dopis by měl obsahovat především název auditované společnosti, datum, ke kterému se zůstatek pohledávky ověřuje, dále zůstatek, který má být potvrzen, žádost o potvrzení zůstatku podpisem a adresu auditora. Součástí konfirmačního dopisu by měla být také příloha, která obsahuje seznam pohledávek evidovaných v účetnictví auditované společnosti a žádost o doplnění a vysvětlení případných rozdílů. Pokud odběratel konfirmační dopis ve stanovené lhůtě nepotvrdí, může auditor poslat druhý ověřovací dopis. Přijaté ověřovací dopisy pak auditor porovnává na zůstatky ze saldokonta pohledávek. V případě zjištění rozdílů, si auditor nechává rozdíly vysvětlit auditovanou společností a ověří vysvětlení na příslušnou dokumentaci. Nejčastější příčinou rozdílů je například úhrada pohledávky 31. 12., kdy platba je připsána na účet společnosti až v novém roce.

Výsledky konfirmací a test následných plateb

Na základě výše uvedené tabulky, bylo testováno celkem šest položek. Z těchto šesti položek byly čtyři položky konfirmovány bez rozdílu, u jedné z položek byl zjištěn rozdíl a jedna konfirmace nebyla ze strany odběratele vůbec potvrzena. Pokud odběratel v požadovaném termínu svůj závazek nepotvrdí, je nutno přistoupit k tzv. alternativnímu postupu. Alternativní testování znamená získávání důkazních informací jiným způsobem než prostřednictvím konfirmací (například předložení objednávek, vydaných faktur, výdejek ze skladu apod.).

[1] První rozdíl byl zaznamenán u společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. Auditovaná společnost evidovala k 31. 12. 2015 vůči tomuto odběrateli pohledávku v celkové částce 2 345 967 Kč. Společnost BorsodChem MCHZ, s.r.o. ovšem odsouhlasila svůj závazek pouze v hodnotě 1 894 724 Kč. Odběratel tuto skutečnost odůvodnil tím, že společnost P R O M O N T, a.s. má vůči společnosti BorsodChem MCHZ, s.r.o. nesplacený závazek v částce 451 243 Kč a tímto se smluvní strany dohodly na vzájemném započtení pohledávek a závazků podle občanského zákoníku, dle § 1982 – 1991 zákona č.89/2012 Sb. Na základě této domluvy, lze konstatovat, že rozdíl byl objasněn a nebyly objeveny žádné jiné chyby.

[2] Druhý rozdíl byl identifikován u společnosti Chemoprojekt, a.s. Tento odběratel nepotvrdil svůj závazek v částce 3 267 290 Kč vůči společnosti P R O M O N T, a.s. vůbec. Z tohoto důvodu musí auditor přistoupit k alternativnímu postupu. Na základě rozhovoru s účetní společnosti bylo zjištěno, že dlužná částka se skládá z deseti faktur, jejichž vystavení proběhlo v listopadu roku 2015 a datum splatnosti bylo stanoveno na leden následujícího roku. Hlavní účetní poskytla auditorovi objednávky a výpisy z bankovního účtu, ze kterých byly zjištěny následující informace (viz Tab. 4.8). Odběratel tedy dlužnou částku uhradil v plné výši a tím potvrdil existenci dané pohledávky. Vysvětlení je dostačující a žádné další nesrovnalosti nebyly objeveny.

Při konfirmacích pohledávek byla ověřena jen ta nejvýznamnější část ze saldokonta k 31. 12. 2015, což činí u těchto šesti odběratelů zhruba 43 % celého účtu 311. Na základě konfirmací lze potvrdit, že pohledávky na účtu 311 se nezdají být významným způsobem zkresleny a podávají tedy věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Tab. 4.8 - Rozčlenění pohledávky Chemoproject, a.s.

Číslo faktury	Bankovní výpis	Částka v Kč	Úhrada dne
Faktura č. 2150733	VBÚ č. 2016/1	785 680,00	4. 1. 2016
Faktura č. 2150734	VBÚ č. 2016/1	450 500,00	4. 1. 2016
Faktura č. 2150735	VBÚ č. 2016/4	1 159 366,00	7. 1. 2016
Faktura č. 2150761	VBÚ č. 2016/8	58 239,00	11. 1. 2016
Faktura č. 2150762	VBÚ č. 2016/8	49 870,00	11. 1. 2016
Faktura č. 2150777	VBÚ č. 2016/8	59 100,00	11. 1. 2016
Faktura č. 2150780	VBÚ č. 2016/8	345 256,00	11. 1. 2016
Faktura č. 2150782	VBÚ č. 2016/16	180 923,00	20. 1. 2016
Faktura č. 2150789	VBÚ č. 2016/16	111 989,00	20. 1. 2016
Faktura č. 2150790	VBÚ č. 2016/23	66 367,00	26. 1. 2016
CELKEM		3 267 290,00	

Zdroj: vlastní zpracování [30]

Testování opravných položek

Následujícím testem v praxi bývá test opravných položek k pohledávkám. Pohledávka, která již je po splatnosti, ztrácí na hodnotě, a s postupujícím časem se šance na její zaplacení snižuje. Z tohoto důvodu je nutné zahrnout do účetnictví určité riziko, a to pomocí opravných položek, které představují dočasné snížení hodnoty pohledávky. Ve vybrané společnosti tomu tak ovšem není. Společnost P R O M O N T, a.s. vykazuje v hlavní knize na účtu 391 pouze jedinou opravnou položku. Tato opravná položka byla vytvořena již v roce 2011 k pohledávkám firmy PROFIMONT, a.s., se sídlem v Hradci Králové v částce 1 801 900,- Kč podle ustanovení zákona o rezervách, a to z důvodu přihlášení této společnosti do konkursu. Dne 30. 12. 2015 byla insolvenčním správcem uhrazena na účet společnosti část pohledávky ve výši 238 740,- Kč. Opravná položka byla na základě této platby snížena na částku 1 563 160,- Kč ke dni 31. 12. 2015. Účetní opravné položky společnost P R O M O N T, a.s. nevytváří.

Testování vystavených faktur (tzv. cut-off pohledávek)

Dalšímu z možných způsobů testování vydaných faktur se říká cut-off pohledávek. Auditor u vybraných faktur ověří, zda byly v účetnictví zachyceny ve správné výši, která souhlasí s částkou uvedenou na faktuře a zda byly faktury zaúčtovány do správného účetního období, se kterým věcně souvisí. Tento cut-off test spočívá ve výběru vystavených faktur v posledním měsíci před koncem účetního období a prvním měsícem následujícího účetního období. Z mnoha faktur tedy byly vybrány dvě faktury, které se vztahují ke konci účetního období, tj. prosinec roku 2015 a dvě faktury související se začátkem následujícího účetního období, tj. leden 2016. U těchto vybraných faktur bylo zkontrolováno, zda částka na faktuře souhlasí s částkou uvedenou v účetnictví a zda je faktura zaúčtována do správného období. V níže uvedené Tab. 4.9 jsou tyto faktury zobrazeny a doplněny o požadované údaje ke kontrole.

Tab. 4. 9 - Cut-off pohledávek

Odběratelé	Částka	Datum vystavení	Datum úhrady	Účtování
RMT, s.r.o.	326 700,00	16. 12. 2015	13. 1. 2016	221/311
Biocel Paskov, a.s.	3 842,00	18. 12. 2015	16. 2. 2016	221/311
Nové účetní období	x	x	x	x
Chemoproject Nitroge	43 846,00	15. 1. 2016	2. 2. 2016	221/311
ArcelorMittal Ostrava	23 329,00	15. 1. 2016	16. 3. 2016	221/311

Zdroj: vlastní zpracování [30]

Kontrola záporných zůstatků

Posledním testem při tomto auditu je ověření záporných zůstatků na účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů, aby bylo potvrzeno, že auditovaná společnost nemá za odběratelem případný závazek. Klientem předložené saldokonto pohledávek k 31. 12. 2015 bylo zkontrolováno a nebyly v něm nalezeny žádné záporné zůstatky. Z tohoto důvodu může auditor toto testování uzavřít s výsledkem, že veškeré testy, které byly provedeny, neprokázaly existenci významných chyb nebo zkreslení účetní závěrky.

4.6 Shrnutí auditu a vydání zprávy auditora

Audit krátkodobých pohledávek probíhá víceméně u všech auditovaných společností stejným způsobem. Konfirmačními dopisy byl potvrzen okruh nejvýznamnějších pohledávek. Údaje v hlavní knize jsou podloženy inventarizací. Saldo knihy pohledávek navazuje na údaje v hlavní knize. Rozbor pohledávek je správně prezentován i v příloze k účetní závěrce. Ve společnosti nedošlo ke změnám metody oceňování pohledávek. Na základě výše provedených testovacích procedur, auditor potvrdil, že cíle auditu byly splněny. Při testování nebyly nalezeny žádné významné nesprávnosti, a proto lze konstatovat, že celkové pohledávky podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti.

V závěrečné fázi auditu připravuje auditor zdokumentování svých zjištěných skutečností, které se týkají ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Po ukončení všech plánovaných testů je ale nutné věnovat pozornost zejména některým důležitým skutečnostem, jako například získat písemné prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti za sestavení účetní závěrky včetně výroční zprávy nebo posoudit předpoklad nepřetržitého trvání společnosti. Předpoklad nepřetržitého trvání (tzv. going concern) je základním principem při sestavení účetní závěrky, kdy se na společnost pohlíží jako na subjekt, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat v podnikatelské činnosti a který nehodlá jít do likvidace či ukončit podnikání. Auditor neshledal žádné události, které by mohly ovlivnit podnikatelskou činnost vybrané společnosti. Další z povinností vedení společnosti je poskytnout auditorovi písemné prohlášení potvrzující skutečnosti týkající se auditu. Statutární orgán společnosti P R O M O N T, a.s. vydal toto prohlášení a auditor jej uveřejnil ve zprávě auditora.

Auditor zkonstatoval, že mu byly ze strany svého klienta poskytnuty veškeré požadované informace a klient opravil všechny chyby, které byly během auditu zjištěny. Na základě výše uvedených skutečností se auditor rozhodl vydat **výrok bez výhrad**.⁶

⁶ Zpráva auditora je uvedena v příloze č. 6

5 Závěr

Diplomová práce je zaměřena na analýzu účetní závěrky a procesu jejího auditu ve vybrané obchodní společnosti. Z důvodu rozsahu diplomové práce není možné provést audit celé účetní závěrky, pouze její části. Cílem diplomové práce je tedy charakterizovat a vyhodnotit průběh auditu účetní závěrky ve společnosti P R O M O N T, a.s. za rok 2015, který je zaměřen na pohledávky z obchodních vztahů a následně získané poznatky aplikovat v praxi, případně navrhnout doporučení na zlepšení, která ovšem nebyla ve vybrané obchodní společnosti potřebná. V diplomové práci je využita metoda analýzy, která představuje rozklad složitějších skutečností na jednodušší dílčí složky. Dále metoda syntézy, jež byla uplatněna pro shrnutí získaných poznatků a vyhodnocení údajů a metoda srovnávání, pro srovnání výkazů za jednotlivé roky.

První kapitola je teoretickým úvodem do problematiky účetní závěrky. Jsou zde objasněna pravidla pro sestavení účetní závěrky a výroční zprávy, legislativní úprava nebo také jsou zde detailně vysvětleny přípravné práce, které je nutno vykonat pro účetní závěrku. Následuje druhá teoretická část, která je zaměřena na auditing. V této kapitole jsou uvedeny obecné definice auditu, jeho podstata, význam a také právní předpisy, které upravují působení auditorů v České republice. Konec teoretické části je věnován obecnému postupu auditora při provádění auditorské činnosti.

V úvodu praktické části je představena společnost P R O M O N T, a.s. Jsou zde uvedeny základní informace o společnosti, předmět její činnosti, v jakých projektech je společnost zainteresována anebo jaká je struktura odběratelů. Následuje analýza účetních výkazů a srovnání za jednotlivé roky. Dále v rámci zpracování praktické části je proveden audit krátkodobých pohledávek. Krátkodobé pohledávky byly vybrány z titulu druhé nejvýznamnější položky v rozvaze vybrané obchodní společnosti. Z důvodu velké obsáhlosti tématu pohledávek byla vybrána k testování pouze sekce Pohledávky z obchodních vztahů. Poznání společnosti probíhalo zejména rozhovorem s pracovníky účetního oddělení a studiem obdržených výkazů a podpůrných dokumentů.

Pohledávky z obchodních vztahů byly podrobeny několika testům. První test je zaměřen na ověření existence pohledávek a odsouhlasení jeho sumy na stav v hlavní knize. Následně je proveden test vybraného vzorku ze saldokonta pohledávek. A další testování je

soustředěno na tvorbu opravných položek, přepočty cizích měn či ověření záporných zůstatků na účtu 311.

Testování pohledávek neprokázalo existenci žádných významných nesprávností, které by mohly zkreslovat účetní závěrku za rok 2015. Z tohoto důvodu auditor konstatoval, že pohledávky zobrazují věrný a poctivý obraz skutečnosti. Auditorská společnost tedy vydala zprávu auditora s výrokem bez výhrad.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [2] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2000. 195 s. ISBN 80-7179-410-4.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
- [4] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [5] ITTELSON, Thomas R. *Financial Statements*. Pompton Plains: The Career Press, 2009. 285 s. ISBN-13: 978-1-60163-023-0.
- [6] KOLEKTIV AUTORŮ. *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6.
- [7] KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 122 s. ISBN 978-80-7357-464-2.
- [8] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 175 s. ISBN 978-80-7357-988.
- [9] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
- [10] PILÁTOVÁ, Jana a Jaroslav RICHTER. *Pohledávky a jejich řešení v podnikové praxi*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 120 s. ISBN 978-80-7263-678-5.
- [11] PROKŮPKOVÁ, Danuše a Tomáš BARTOŠ. *Ověření účetní závěrky vybraných organizací veřejného sektoru*. Praha: Český institut interních auditorů, 2014. 185 s. ISBN 978-80-86689-53-1.
- [12] RYNEŠ, Petr. *Cash flow v účetní závěrce*. Olomouc: ANAG, 2002. 189 s. ISBN 80-7263-130-6.
- [13] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1.
- [14] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.
- [15] ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 288 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Právní předpisy

- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- [17] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
- [18] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

Elektronické zdroje

- [19] ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD PRO PODNIKATELE. *Otevírání a uzavírání účetních knih*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2017-03-12].
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/002.aspx>
- [20] ČESKÝ ÚČETNÍ STANDARD PRO PODNIKATELE. *Zásoby*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2017-03-12].
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/015.aspx>
- [21] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *O komoře auditorů*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2017-03-12].
Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>
- [22] OBCHODNÍ REJSTŘÍK. *Sbírka listin*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2017-01-18].
Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=259803>
- [23] PROMONT, a.s. *Certifikace*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-12-11].
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz/certifikace/iso-9001-iso-14-001/>
- [24] PROMONT, a.s. *Dotační projekty EU*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2017-01-18]
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz/category/dotacni-programy/>
- [25] PROMONT, a.s. *Kvalita a EMS / BOZP*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-12-07].
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz/o-spolecnosti/kvalita-a-emsbozp/>
- [26] PROMONT, a.s. *Údržba*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-12-11].
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz/profil/udrzba/>
- [27] PROMONT, a.s. *Výroba a montáže*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-12-10].
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz/profil/vyrobamontaze/>
- [28] PROMONT, a.s. *Základní informace*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-12-07].
Dostupné z: <http://www.promont-as.cz>
- [29] ZÁKON O ÚČETNICTVÍ. *Účetní závěrka*. [online]. Copyright 2015 [cit. 2016-11-15].
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>

Ostatní zdroje

- [30] Interní materiály společnosti P R O M O N T, a.s.

Seznam zkratek

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
D	Dal
IČO	Identifikační číslo organizace
KAČR	Komora auditorů České republiky
MD	Má dáti
OR	Obchodní rejstřík
Rada	Rada pro veřejný dohled nad auditem
ÚJ	účetní jednotka
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 18. dubna 2017

Sedláčková

.....
Bc. Kateřina Sedláčková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Výpis z obchodního rejstříku

Příloha č. 2: Organizační schéma společnosti

Příloha č. 3: Rozvaha

Příloha č. 4: Výkaz zisku a ztráty

Příloha č. 5: Přehled o peněžních tocích

Příloha č. 6: Zpráva auditora